

**Zur Mitunternehmerschaft
als Institut des Einkommensteuerrechts**

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Juristischen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München

vorgelegt
von
ENNO BOETTCHER

1964

Referent: Prof. Maunz
Korreferent: Prof. Spanner
Tag der mündlichen Prüfung: 21. 7. 1964



Dem Andenken meines Vaters
CARL BOETTCHER
gewidmet

Zur Mitunternehmerschaft als Institut des Einkommensteuerrechts

Von Enno Boettcher, München

Inhaltsübersicht

Einführung

ERSTER TEIL

Voraussetzungen der Mitunternehmereigenschaft

- A. Die einzelnen Abgrenzungsmerkmale für den Begriff des Mitunternehmers — Ergebnisse der Untersuchung
 - I. Beteiligung am Vermögen
 - II. Beteiligung am Erfolg
 - III. Mithaftung für die Schulden
 - IV. Teilnahme am Unternehmerwagnis
 - V. Beteiligung an der Geschäftsführung
 - VI. Beteiligung durch eigene Mitarbeit
 - VII. Eintragung im Handelsregister
 - VIII. Erkennbarkeit der Beteiligung nach außen
- B. Katalog unabdingbarer Voraussetzungen oder Gesamtbild?
 - I. Die Rechtsprechung des RFH: Kein systematischer Katalog
 - II. Die Gesamtbild-Rechtsprechung des BFH
 - III. Entscheidend ist die gesamte vermögensrechtliche Stellung

ZWEITER TEIL

Besteuerung der Einkünfte von Mitunternehmerschaften

- A. Einführung in die Problematik der Mitunternehmerbesteuerung
- B. Die Bilanzbündeltheorie
 - I. Grundvorstellungen
 - II. Enno Becker: Von § 15 Ziff. 2 EStG zur Annahme eines allgemeinen Rechtsgedankens
 - III. Veiel: Rechtfertigung der Bilanzbündeltheorie mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung
 - IV. Die Bedenken von Bühler: Widerspruch zur handelsrechtlichen Gestaltung und zur Ansicht des Wirtschaftslebens
 - V. Offenlegung der logischen Mängel der Bilanzbündeltheorie durch Fink
 - VI. Weitere Kritik an der Bilanzbündeltheorie
 - VII. Widersprüche in der Rechtsprechung des BFH zur Bilanzbündeltheorie
 - VIII. Der Weg zur Begründung eines eigenen Standpunkts
- C. Probleme des Gesellschafterwechsels
 - I. Aufnahme eines Gesellschafters in das gewerbliche Unternehmen eines Einzelkaufmanns, dargestellt an einem Beispiel mit drei Alternativen

1. Fall a)
2. Fall b)
3. Fall c)
4. Ergänzungsfall

- II. Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer zweigliedrigen Gesellschaft, dargestellt an vier Alternativen eines praktischen Falles und deren Variationen
 - Erste Alternative
 - Zweite Alternative
 - Dritte Alternative
 - Vierte Alternative

Ergänzung: Die sogen. Realteilung

- III. Die übrigen Fälle des Gesellschafterwechsels

- D. Bedeutung besonderer Rechtsbeziehungen zwischen der Personengesellschaft und einzelnen Gesellschaftern

- I. Miet- und Pachtverhältnisse

1. Überlassung von Wirtschaftsgütern an die Gesellschaft durch einzelne Gesellschafter
2. Überlassung von Wirtschaftsgütern an einzelne Gesellschafter durch die Gesellschaft

- II. Darlehen und ähnliche Rechtsverhältnisse

- III. Arbeits- und Auftragsverhältnisse

1. Ist eine Vergütung für untergeordnete Tätigkeit auch Teil der gewerblichen Einkünfte?
2. Gilt die Hinzurechnungsvorschrift auch für Inhaber von „Zwerganteilen“?
3. Ist die Anerkennung eines echten Arbeitsverhältnisses möglich, soweit die Tätigkeit anteilig für die übrigen Mitunternehmer geleistet wird?
4. Abgrenzung zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit
5. Gehört zu den Vergütungen i. S. des § 15 Ziff. 2 EStG auch das Gehalt des Geschäftsführers einer GmbH, die ihrerseits Komplementärin einer Kommanditgesellschaft ist, wenn der Geschäftsführer gleichzeitig Kommanditist ist?
6. Können Pensionsrückstellungen für geschäftsführende Gesellschafter die Höhe des Gesamtgewinns beeinflussen?

SCHLUSS: Die einheitliche Gewinnfeststellung

EINFÜHRUNG

Allgemein ist anerkannt, daß es sich bei der Mitunternehmerschaft um ein zentrales Institut des Einkommensteuerrechts handelt; indessen liegen noch keine Einzeldarstellungen des gesamten Problemkreises vor. Die Teildarstellungen in den Monographien über das Steuerrecht der Gesellschaften und in den Erläuterungswerken zum EStG und zur AO widersprechen sich häufig. Als uneinheitlich, zumindest was die grundsätzliche Betrachtungsweise angeht, erscheint heute noch die Rechtsprechung, obwohl die von ihr behandelten Fragen zum Teil seit Jahrzehnten heftig umstritten sind.

Diese Arbeit versucht eine umfassende Darstellung des einkommensteuerlichen Mitunternehmer-

begriffs. Dazu ist eine grundsätzliche Klärung nach zwei Richtungen hin erforderlich: einmal sind die Voraussetzungen darzulegen, unter denen das Steuerrecht eine an einem Unternehmen beteiligte Person als Mitunternehmer behandelt¹⁾, zum anderen muß der Versuch unternommen werden, eine gedankliche Konstruktion des Instituts der Mitunternehmerschaft zu entwerfen, aus der sich klare und einfache Folgerungen für die Besteuerung ergeben²⁾.

Die Frage nach den Voraussetzungen für die Annahme einer Mitunternehmerschaft beschäftigt Lehre und Rechtsprechung fast ausschließlich unter zwei Gesichtspunkten: Abgrenzung zwischen

¹⁾ Erster Teil (hier können nur die wesentlichen Ergebnisse mitgeteilt werden).

²⁾ Zweiter Teil.

sogen. typischer und atypischer stiller Gesellschaft und Streit um die steuerliche Wirksamkeit von Familiengesellschaften. Über die Anerkennung von Familiengesellschaften als Mitunternehmerschaften liegen eine nahezu unübersehbare Literatur und Rechtsprechung, insbesondere aus den letzten zwölf Jahren, vor. Um nicht zahlreiche andere Arbeiten zu wiederholen, soll auf diesen besonderen Problembereich nicht eingegangen werden, zumal es sich um Fragen handelt, die, nicht zuletzt infolge der noch nicht abgeschlossenen Rechtsprechung des BVerfG zu Art. 3 Abs. 2 und Art. 6 GG, noch stark im Flusse sind. Den Zweck dieser Arbeit erfüllt nicht ein Eingehen auf aktuelle Tagesfragen; die beabsichtigte Klärung soll sich auf das Grundsätzliche beschränken.

Die Frage nach der gedanklichen Konstruktion des Instituts der Mitunternehmerschaft wird vor allem bedeutsam für die steuerliche Behandlung des Gesellschafterwechsels und der Rechtsbeziehungen zwischen Mitunternehmer und Gesamtunternehmen. Als Lösungshilfe bietet sich die sogen. Bilanzbündeltheorie an, über deren grundsätzliche Richtigkeit die Ansichten ebenso auseinandergehen wie über ihren wahren Bedeutungsgehalt. Unter Berufung auf die Bilanzbündeltheorie werden einander völlig widersprechende Entscheidungen gerechtfertigt. So liegt der Verdacht nahe, daß über ihre Aussage und Tragweite sehr unterschiedliche Vorstellungen herrschen. Eine kritische Bestandsaufnahme scheint also geboten.

ERSTER TEIL

Voraussetzungen der Mitunternehmereigenschaft

Der erste Teil der Arbeit beschäftigt sich mit den Bestandteilen, die den einkommensteuerlichen Mitunternehmerbegriff konstituieren. Nach einem Überblick über die Begriffsbestimmungen des Mitunternehmers in der Betriebswirtschaftslehre wird bei einer Betrachtung der gesetzlichen Bestimmungen und ihres Verhältnisses zum Handelsrecht dargelegt, daß es sich bei der Mitunternehmerschaft um ein spezifisch steuerliches Institut handelt. Als Beispiel für die steuerliche Eigenständigkeit wird die Entwicklung des Begriffs der atypischen stillen Gesellschaft geschildert. Eine Betrachtung über die möglichen steuerlichen Folgen bei Annahme oder Ablehnung einer Mitunternehmerschaft soll verständlich machen, um welche wirtschaftlichen Fragen es geht. Auf dieser Grundlage werden dann die Abgrenzungsmerkmale des Mitunternehmerbegriffs im einzelnen geprüft, und es wird dabei untersucht, inwieweit ihr Vorliegen für die Annahme einer Mitunternehmerschaft entscheidend ist.

A. Die einzelnen Abgrenzungsmerkmale für den Begriff des Mitunternehmers — Ergebnisse der Untersuchung

I. Beteiligung am Vermögen

Eine Beteiligung an allen Wertschwankungen des gesamten Betriebsvermögens oder bedeutender

Teile des Betriebsvermögens erfordert nach dem Sinn des EStG im allgemeinen eine Gewinnermittlung durch Substanzvergleich. Die derart Beteiligten sind daher als Bezieher gewerblicher Einkünfte und somit als Mitunternehmer anzusehen. Umgekehrt sind Personen, die nur am bilanzmäßig festgestellten jährlichen Erfolg teilnehmen, während ihre Kapitaleinlage im wesentlichen unverändert bleibt, im allgemeinen als Bezieher von Einkünften aus Kapitalvermögen (oder gegebenenfalls auch aus nichtselbständiger Arbeit) und somit nicht als Mitunternehmer zu behandeln. Wenn sich auch Grundsätze für die Grenzziehung finden lassen, so ist dabei doch zuzugeben, daß es keine allgemein gültigen Regeln für die Abgrenzung der Mitunternehmerschaft gibt, die in jedem Fall zu einem klaren Ergebnis führen. In Zweifelsfällen hängt alles von der relativen Bedeutung der Vermögenswerte ab, an denen eine Beteiligung in Frage kommt. Eine genaue Untersuchung des Einzelfalls ist dabei nicht zu umgehen. Ob der Vermögensbeteiligung die alleinige Entscheidung bei der Abgrenzung des Mitunternehmerbegriffs zukommt, kann erst entschieden werden, nachdem die anderen zur Diskussion gestellten Abgrenzungsmerkmale untersucht worden sind.

II. Beteiligung am Erfolg

Wer nur etwas vom jährlichen Ertrag bekommt, ist deshalb nicht schon als Unternehmer anzusehen.

Bei der Abgrenzung zwischen stiller Gesellschaft und Mitunternehmerschaft kann die Teilnahme am laufenden Erfolg kein Kriterium sein, da der Stille im gesetzlichen Regelfall ebenso wie ein Gesamt-handsgesellschafter sowohl am Gewinn als auch am Verlust des laufenden Geschäftsjahres beteiligt ist. Die bloße Erfolgsbeteiligung kann also grundsätzlich nicht zur Mitunternehmerschaft führen³⁾. Es sind aber, namentlich im Bereich des Handels, Unternehmen denkbar, bei denen mangels Vorhandenseins von Anlagewerten die Bildung stiller Reserven beim Anlagevermögen ausgeschlossen oder ohne Bedeutung ist. Hier unterscheidet sich die Beteiligung am laufenden Erfolg im Ergebnis in keiner Weise mehr von der Beteiligung am endgültigen Erfolg, da etwaige stille Reserven beim Umlaufvermögen sich laufend realisieren und auf die Höhe des Gewinnanteils im Augenblick ihrer Auflösung auswirken. Haben sich die Beteiligten in einem solchen Fall den Regeln der stillen Gesellschaft unterworfen, so muß es grundsätzlich bei der in § 20 Abs. 2 Ziff. 2 EStG vorgesehenen steuerlichen Behandlung bleiben, auch wenn im Vertrag eine Beteiligung am endgültigen Erfolg vorgesehen ist, da dieser Klausel keine tatsächliche Bedeutung zukommt. Haben die Beteiligten jedoch eine OHG oder KG gegründet, so kann sich das Fehlen von Anlagewerten nicht dahingehend auswirken, daß sie nicht als Mitunternehmer angesehen werden könnten; denn es wäre nicht im Sinne des Gesetzgebers, solche Unternehmen steuerlich anders zu

³⁾ Sie verlangt auch nicht unbedingt nach einem Bestandsvergleich bei der Ermittlung der Einkünfte des in dieser Weise Beteiligten.

behandeln als Unternehmen des Produktionsbereichs, bei denen den Anlagewerten größere Bedeutung zukommt. Auch eine Bestimmung im Gesellschaftsvertrag, wonach sich einzelne Gesellschafter zur Erleichterung der Abwicklung mit ihrem laufenden Gewinnanteil und ihrem buchmäßigen Kapitalkonto zufriedengeben müssen, hat in solchen Fällen keine wirtschaftliche Bedeutung und kann daher nicht dazu führen, ihre Eigenschaft als Mitunternehmer zu verneinen. Hier genügt also eine Beteiligung am laufenden Gewinn und Verlust zur Annahme der Mitunternehmerschaft. In allen Fällen dagegen, in denen der Möglichkeit von in der Bilanz nicht erkennbaren Werterhöhungen Bedeutung zukommt, reicht eine laufende Erfolgsbeteiligung nicht zur Begründung der Mitunternehmerschaft aus.

Eine Mitunternehmerschaft *ohne jede Erfolgsbeteiligung* ist so gut wie unmöglich. In besonderen Ausnahmefällen wäre es allerdings denkbar, einen Beteiligten, der von der Teilnahme am laufenden Gewinn und Verlust ausgeschlossen ist, dennoch als Mitunternehmer anzusehen, wenn er infolge seiner Vermögensbeteiligung am „endgültigen“ Erfolg beteiligt ist und dem laufenden Gewinn demgegenüber keine entscheidende Bedeutung zukommt. Eine solche Situation ist aber in der Praxis kaum vorstellbar.

Der Ausschluß von der Beteiligung am *Verlust* spricht in der Regel gegen die Annahme einer Mitunternehmerschaft. Besonders dann, wenn der Vermögensbeteiligung keine wirtschaftliche Bedeutung zukommt, ist die Verlustbeteiligung unerlässliche Voraussetzung. In anderen Fällen ist zumindest ein vorübergehender Ausschluß von der Verlusttragung mit der Mitunternehmereigenschaft des Begünstigten vereinbar.

III. Mithaftung für die Schulden

Die Mitunternehmereigenschaft setzt das Merkmal der persönlichen Haftung nicht zwingend voraus. Daß eine Haftung über die bedungene Einlage hinaus nicht verlangt werden kann, ergibt sich bereits aus der Erwähnung des Kommanditisten in § 15 Ziff. 2 EStG. Aber auch der Umstand, daß der stille Gesellschafter im Gegensatz zum Kommanditisten grundsätzlich in keinem Fall den Gläubigern des Unternehmens haftet, bedeutet in Anbetracht der stark eingeschränkten Haftung des Kommanditisten keinen so bedeutenden Unterschied, daß man deshalb einen stillen Gesellschafter nie als Mitunternehmer ansehen könnte. Ist ein stiller Gesellschafter an den Wertschwankungen der wesentlichen Gegenstände des Betriebsvermögens in jedem Fall beteiligt, so bedarf es, soweit dieser Beteiligung im Einzelfall tatsächlich Bedeutung zukommt, keines weiteren Merkmals, um ihn zum Mitunternehmer zu machen.

Das Merkmal der persönlichen Haftung allein vermag die Mitunternehmereigenschaft eines Beteiligten noch nicht zu begründen. In der Kombination mit anderen Kriterien kann es aber im Einzelfall von entscheidender Bedeutung sein.

IV. Teilnahme am Unternehmerwagnis

Die Merkmale der Vermögens- und Erfolgsbeteiligung und der Haftung lassen sich zu einem umfassenden Merkmal der Teilnahme am Unternehmerwagnis zusammenfassen. Diese umfassende Risikobeteiligung war es, die *Enno Becker* und ihm folgend der RFH unter der „Beteiligung auf Gedeih und Verderb“ verstanden. Stellt man entscheidend auf das Unternehmerwagnis ab, so kann man doch im Einzelfalle über das Fehlen einzelner Merkmale, die zur Beteiligung am Unternehmerwagnis führen, hinweggehen, wenn sich die Teilnahme am Unternehmerwagnis aus dem Vorhandensein der übrigen Merkmale und dem Gewicht ihrer Bedeutung im Einzelfall ergibt. Dieser Weg wird heute von der wohl bereits als herrschend zu bezeichnenden Meinung beschritten.

Bezieht man den Begriff „auf Gedeih und Verderb“ auf die wirtschaftliche Existenz des Beteiligten, so ist weder der Kommanditist noch der schuldrechtlich am Geschäftsvermögen beteiligte stille Gesellschafter mit dem Unternehmen auf Gedeih und Verderb verbunden. Wenn dieses Merkmal wirklich den Begriff der steuerlichen Mitunternehmerschaft beschreiben soll, so nur in dem Sinn, daß man es auf die Einlage bezieht. Überall dort, wo das Schicksal der Einlage nicht nur wirtschaftlich, sondern auch rechtlich an das Schicksal des Unternehmens gebunden ist, liegt eine Gestaltung vor, für die das Institut der Mitunternehmerschaft paßt. Gläubiger und stille Gesellschafter sind deshalb grundsätzlich keine Mitunternehmer, weil und soweit sie den von ihnen einem Unternehmen zur Verfügung gestellten Betrag bei Beendigung des Vertragsverhältnisses und auch im Konkurs des Unternehmens wieder zurückverlangen können. Wer jedoch schuldrechtlich derart an der Substanz des Geschäftsvermögens „auf Gedeih und Verderb“ beteiligt ist, daß ihn alle Verluste und schließlich auch der Konkurs ebenso treffen wie die anderen an dem Unternehmen Beteiligten, der ist als Mitunternehmer anzusehen. Der atypische stille Gesellschafter, der schuldrechtlich zur Hälfte am Geschäftsvermögen beteiligt ist, kann vom Geschäftsinhaber seine Einlage nicht zurückverlangen, wenn das Geschäftsvermögen aufgezehrt ist. In diesem Sinne ist auch er rechtlich auf „Gedeih und Verderb“ mit dem Unternehmen verbunden. Ob der Verlust der Einlage ihn hart trifft oder im Rahmen seiner sonstigen wirtschaftlichen Betätigung von geringer Bedeutung ist, macht keinen Unterschied. Ein typischer stiller Gesellschafter wird auf der anderen Seite noch nicht dadurch zum Mitunternehmer, daß er sein ganzes Vermögen als Einlage in ein Unternehmen steckt und dabei nur die Gefahr eingeht, seinen Rückzahlungsanspruch im Konkurs des Unternehmens nicht realisieren zu können.

Die bloße tatsächliche wirtschaftliche Übernahme eines Wagnisses führt noch nicht zur Mitunternehmereigenschaft dessen, der es auf sich nimmt. Das Steuerrecht muß sich an die rechtliche Konstruktion des Beteiligungsverhältnisses halten. Trägt ein Beteiligter nicht nur in der mög-

lichen wirtschaftlichen Konsequenz, sondern kraft rechtlicher Vereinbarung das Unternehmerrisiko mit, so ist er Mitunternehmer. Grundsätzlich ist dafür eine zumindest schuldrechtliche Beteiligung am Geschäftsvermögen und am laufenden Erfolg erforderlich, die noch durch eine Haftungsmitübernahme verstärkt sein kann. Im Einzelfall kann aber eines der genannten Merkmale ganz oder teilweise fehlen, wenn die Vereinbarungen im wirtschaftlichen Ergebnis doch auf eine Beteiligung auf „Gedeih und Verderb“ hinauslaufen.

V. Beteiligung an der Geschäftsführung

Während der wirtschaftliche Unternehmerbegriff grundsätzlich Eigentum und Geschäftsleitung in einer Hand voraussetzt, verlangt das Steuerrecht vom Unternehmer keine eigene leitende Tätigkeit. Umgekehrt zwingt die Tatsache allein, daß ein Beteiligter einen wesentlichen Einfluß auf die Geschäftsführung eines Unternehmens ausübt, noch nicht dazu, seine Einkünfte im Wege des Bestandsvergleichs statt im Wege der Überschufrechnung zu ermitteln. Der bloße Manager einer Personengesellschaft ist ebensowenig Unternehmer oder Mitunternehmer wie der Manager einer Kapitalgesellschaft. Auch ein stiller Gesellschafter mit großer Machtstellung ist nicht ohne weiteres Mitunternehmer. Es kommt vielmehr auf seine vermögensrechtliche Beteiligung an. Ist der Inhaber nur eine von ihm vorgeschobene Person, wird die Substanz des Unternehmens immer dem Stillen zuzurechnen sein, so daß keine allzu krassen Widersprüche zwischen steuerlicher Behandlung und wirtschaftlicher Erscheinungsform auftreten können. Wenn verschiedentlich gesagt wird, ein stiller Gesellschafter mit starken Geschäftsführungsrechten sei steuerlich meist als Mitunternehmer anzusehen, so ist das nur in dem Sinne richtig, daß am Unternehmerwagnis beteiligten stillen Gesellschaftern meist ein Einfluß auf die Geschäftsführung eingeräumt wird, so daß die vermögensrechtliche Beteiligung und die Beteiligung an der Geschäftsführung häufig Hand in Hand gehen. Dann ist der Stille aber nicht wegen seines Einflusses auf die Geschäftsführung, sondern wegen seiner Teilnahme am Unternehmerwagnis Mitunternehmer. Wenn die vermögensrechtliche Stellung zweifelhaft ist, wird die tatsächliche Machtstellung allerdings im Einzelfalle für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft sprechen können.

Die andere Konsequenz der geringen Bedeutung der Geschäftsführungsbefugnis besteht darin, daß die Mitunternehmereigenschaft eines Gesellschafters einer gewerblich tätigen Gesamthand nicht mit der Begründung abgelehnt werden kann, er habe keinen bestimmenden Einfluß auf das Unternehmen. Das Einflußrecht des Kommanditisten nach dem Gesetz⁴⁾ ist so schwach ausgebildet, daß ihm keine entscheidende Bedeutung zukommt. Eine weitere Einschränkung kann die Unternehmerqualifikation daher nicht berühren. Jeder am Gesellschaftsvermögen beteiligte Gesellschafter einer gewerblichen Gesamthand ist demnach ohne

Rücksicht auf seine etwa vollständig fehlende Geschäftsführungsbefugnis als Mitunternehmer anzusehen.

VI. Beteiligung durch eigene Mitarbeit

Die Mitunternehmereigenschaft ist von der Frage der Mitarbeit im Unternehmen zum einen in dem Sinne unabhängig, daß für die Anerkennung als Mitunternehmer eine persönliche Mitarbeit nicht gefordert werden kann. Das Wort *Mitunternehmer* darf nicht zu der Annahme verleiten, es komme einkommensteuerlich darauf an, daß der Beteiligte selbst handelnd und bestimmend tätig werde. Auch ein Kind kann, etwa im Erbgang, Unternehmer oder Mitunternehmer werden. Nach der gesetzlichen Regelung wird vom Kommanditisten keine Mitarbeit erwartet. Eine Mitarbeit darin zu sehen, daß er von seiner Befugnis gemäß § 164 HGB keinen Gebrauch macht, wäre zu überspitzt.

Zum anderen vermag die persönliche Mitarbeit allein die Mitunternehmereigenschaft nicht zu begründen. Nur wer am Unternehmerwagnis in dem Sinne teilhat, daß die Höhe seiner laufenden Ansprüche und seiner Ansprüche bei Beendigung des Unternehmens vom Gedeih und Verderb des Unternehmens abhängt, kann als Mitunternehmer im steuerlichen Sinn angesehen werden. Dabei ist es möglich, daß er lediglich seine Arbeitskraft einbringt, wenn er nur mit der Zeit einen Anteil am Vermögen erwirbt.

VII. Eintragung im Handelsregister

Wie handelsrechtlich das Bestehen einer OHG oder KG nicht von ihrer Eintragung im Handelsregister abhängig ist⁵⁾, so kann auch steuerrechtlich die Eintragung kein zwingendes Erfordernis für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft darstellen. Andererseits spricht die Eintragung eines Beteiligten als Gesellschafter einer OHG oder KG für eine solche Gesellschafterstellung und auf diesem Umwege für seine Mitunternehmereigenschaft. Nach dem Wortlaut des § 15 Ziff. 2 EStG sind die Gewinnanteile der Gesellschafter einer OHG oder KG immer Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Jeder unvoreingenommene Leser wird den Relativsatz „bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist“ nur auf die Worte „und einer anderen Gesellschaft“ beziehen. Das Gesetz geht davon aus, daß Gesellschafter einer OHG oder KG immer Einkünfte aus Gewerbebetrieb haben, d. h. Mitunternehmer sind. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise darf nicht dazu führen, daß man sich ohne weiteres über die gesetzlichen Vorschriften hinwegsetzt. Im Interesse der Rechtssicherheit ist es notwendig, von der grundsätzlichen Beachtlichkeit der zivilrechtlichen Gestaltung und von der Mitunternehmereigenschaft eines Gesellschafters auszugehen. Eine abweichende Behandlung scheint nur in den Fällen der §§ 5, 6 StAnpG gerechtfertigt

⁵⁾ Sofern sie ein Handelsgewerbe betreibt, vgl. § 105 Abs. 1, § 123 Abs. 2, § 161 Abs. 2 HGB.

⁴⁾ § 164 HGB.

tigt. Nur dort, wo ein „Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten“ im weiteren Sinne vorliegt, darf man von der klaren und einfachen Regel abweichen, daß Gesellschafter einer gewerbetreibenden Handelsgesellschaft als Mitunternehmer zu behandeln sind.

Ist aber eine OHG oder KG im Handelsregister eingetragen, so besteht die Vermutung, daß ein wirksamer und auch vollzogener Gesellschaftsvertrag vorliegt. Die Eintragung als solche bewirkt natürlich nicht das Bestehen einer Mitunternehmerschaft; sie deutet jedoch auf das Bestehen einer handelsrechtlich existenten und daher grundsätzlich auch steuerlich beachtlichen Personengesellschaft hin.

VIII. Erkennbarkeit der Beteiligung nach außen

Die zu einer Mitunternehmerschaft führenden Umstände brauchen nach außen nicht erkennbar zu sein. Die steuerliche Anerkennung kann daher nicht von dem Auftreten im Geschäftsverkehr abhängig gemacht werden. Damit steht der Behandlung einer geheimen Unterbeteiligung als Mitunternehmerschaft nichts im Wege, sofern der Unterbeteiligte am Unternehmerwagnis teilnimmt.

Das Auftreten als Mitunternehmer nach außen vermag die Mitunternehmereigenschaft nicht zu begründen. In Zweifelsfällen erscheint es jedoch möglich, einen Beteiligten, bei dem nicht zu klären ist, ob er mit seiner Einlage am Schicksal des Unternehmens teilnimmt, an der Erklärung, die in seinem Auftreten nach außen zu sehen ist, festzuhalten. Dies ist jedoch erst dann statthaft, wenn eine genaue Untersuchung aller Umstände, die sich auf seine vermögensrechtliche Stellung beziehen, zu keinem klaren Ergebnis geführt hat.

B. Katalog unabdingbarer Voraussetzungen oder Gesamtbild?

Nach einem Überblick über die Bedeutung der verschiedenen möglichen Abgrenzungsmerkmale erhebt sich zwangsläufig die Frage, ob nun im praktischen Einzelfall alle diese Merkmale geprüft und berücksichtigt werden sollen, oder ob bestimmte Merkmale allein oder zusammen immer die Mitunternehmerschaft begründen, und ob umgekehrt das Fehlen bestimmter Merkmale immer zur Ablehnung der Mitunternehmerschaft führt, so daß die anderen Merkmale dann nicht mehr untersucht werden müßten.

Im Interesse der Einfachheit und Rechtssicherheit wäre es natürlich wünschenswert, der Praxis klare Richtlinien an die Hand zu geben und das Vorliegen oder Fehlen einzelner ganz bestimmter Voraussetzungen in jedem Fall entscheiden zu lassen. Es hat sich aber erwiesen, daß die Vielzahl der möglichen Beteiligungsformen in Wirklichkeit nicht übersehbar ist und daß immer neue Arten entstehen, bei denen die Schwerpunkte wieder anders verteilt sind. Diese Lage hat den BFH bestimmt, in seinen Entscheidungen jeweils auf das Gesamtbild aller Umstände im Einzelfall abzustellen.

I. Die Rechtsprechung des RFH: Kein systematischer Katalog

So ausdrücklich ist dies in den Urteilen des RFH nicht geschehen, zumal der RFH meist die Vermögensbeteiligung als entscheidendes Abgrenzungsmerkmal ansah. Häufig bedurfte es aber doch einer umfassenden Aufklärung des Sachverhalts. Typisch für den Konflikt, in den der RFH durch das Abstellen auf ein einziges Merkmal, das im Einzelfall im Hinblick auf das Gesamtbild zu fragwürdigen Ergebnissen führen konnte, geriet, ist bereits der Leitsatz des U. 3. 2. 26 VI A 163/25 StW 1926 Nr. 59 = RFH 18, 162: „Bei einem als stille Gesellschaft bezeichneten Rechtsverhältnis hängt es für die steuerliche Würdigung vom Gesamthalt der unter den Beteiligten getroffenen Vereinbarungen ab, ob es sich um einen an den Anlagewerten beteiligten Mitunternehmer, um einen nur am Erfolg beteiligten typischen stillen Gesellschafter oder um einen Darlehensgläubiger handelt.“

Was soll nun entscheiden: der Gesamthalt der Vereinbarungen oder die Beteiligung an den Anlagewerten? Der Satz wäre logisch dann einwandfrei, wenn unter den „Vereinbarungen“ nur solche zu verstehen wären, die sich auf die Beteiligung an den Anlagewerten beziehen, also die vermögensrechtlichen Vereinbarungen über Art und Umfang der Gewinn- und Auseinandersetzungsansprüche. Indessen beschränkt sich der RFH nicht auf eine Untersuchung der vermögensrechtlichen Vereinbarungen, sondern prüft auch die sonstige gesellschaftsrechtliche Stellung der Personen, deren Mitunternehmerschaft in Frage steht, wenn er auch letztlich fast immer die Beteiligung an den Anlagewerten entscheiden läßt.

Noch etwas allgemeiner heißt es im U. 19. 7. 30 III A 203/29 StW 1930 Nr. 1518 = RStBl 1931 S. 42: „Für die vermögenssteuerliche Behandlung einer auf den Betrieb eines Handelsgewerbes gerichteten Gesellschaft... kommt es auf den Wortlaut der Eintragungen im Handelsregister nicht an. Entscheidend ist der Gesamthalt der das Unternehmen begründenden Vereinbarungen i. V. mit dem tatsächlichen Geschäftsgebahren.“

Daß der RFH auch anderen Merkmalen als der Beteiligung an den Anlagewerten Bedeutung beimessen will, ergibt sich zum ersten Male ausdrücklich aus den Gründen des U. 10. 9. 30⁶⁾ und insbesondere aus ihrem Aufbau. Nach der Beschreibung des sogen. typischen stillen Gesellschafters heißt es dort: „Dem steht gegenüber zunächst⁷⁾ der stille Gesellschafter, der am Geschäftsvermögen wesentlich beteiligt ist.“ Nach längeren Ausführungen über den Grund der Behandlung solcher „atypischer stiller Gesellschafter“ als Mitunternehmer wird weiter festgestellt: „Diese Regeln gelten aber nun weiterhin⁷⁾ in verstärktem Maße, wenn die Stellung des in Betracht kommenden Gesellschafters sich auch in rechtlichen Beziehungen noch mehr der Stellung des offenen Handelsgesellschafters nähert, ja in Frage kommt, den Gesellschafter

⁶⁾ VI A 178/30 StW 1930 Nr. 1363 = RStBl 1931 S. 190.

⁷⁾ Hervorhebung durch den Verfasser.

geradezu als typischen offenen Handelsgesellschaft anzusehen.“ In diesem Zusammenhang kommt der RFH auf die Stellung zu sprechen, in der der Gesellschafter im Betrieb mitarbeitet, und fährt dann fort: „Unter diesen Voraussetzungen ist der Begriff des Mitunternehmers ein wirtschaftlicher Begriff; bei Zweifeln in der Anwendung entscheidet für das Einkommensteuerrecht die allgemeine wirtschaftliche Sachlage, wie sie sich nach den Erfahrungen des Erwerbslebens dem unbefangenen Beschauer darstellt, ohne Rücksicht auf die Gesichtspunkte des formalen Rechts.“

Der letzte Satz führt unmittelbar in das entscheidende Dilemma: Natürlich handelt es sich bei dem Begriff des Mitunternehmers ursprünglich um einen „wirtschaftlichen Begriff“. Durch seinen Einbau in mehrere wichtige Vorschriften des Steuerrechts ist er aber zum „Rechtsbegriff“ geworden und verlangt daher nach einer klaren Umgrenzung.

Man wird das eben angeführte Urteil so verstehen können, daß grundsätzlich die Beteiligung an den Anlagewerten entscheiden soll, daß aber dort, wo sie zweifelhaft erscheint, andere Merkmale, wie insbesondere die eigene Tätigkeit, von Bedeutung sein können. Wenn in zahlreichen Entscheidungen das Vorliegen oder Fehlen eines Merkmals als „unerheblich“ oder „bedeutungslos“ bezeichnet wird, so ist dies in Wirklichkeit so zu verstehen, daß es nach Ansicht des RFH in dem gerade behandelten Einzelfall auf das Merkmal nicht ankommt, weil andere Merkmale schon eine ausreichende Basis für die Entscheidung liefern, oder auch gelegentlich so, daß das Vorliegen oder Fehlen des Merkmals in dem behandelten Fall nicht zu einer anderen Entscheidung führen kann, da die übrigen Merkmale alle in Richtung auf ein Ergebnis hinzielen. Es kann aber nie daraus gefolgert werden, daß der RFH für alle möglichen Fallgestaltungen dem betreffenden Merkmal jede Erheblichkeit abspricht.

In nahezu allen veröffentlichten Entscheidungen des RFH findet sich eine sorgfältige Untersuchung mehrerer Abgrenzungsmerkmale. Eine gewisse Willkür im äußerlichen Erscheinungsbild besteht nur darin, daß die gleichen Merkmale einmal genau geprüft, ein anderes Mal aber mit Stillschweigen übergangen werden. Das läßt sich nur damit erklären, daß dem Merkmal im letzteren Fall entweder keine tatsächliche Bedeutung zukam (Beispiel: der Beteiligung an den stillen Reserven des Anlagevermögens mangels Vorhandenseins von Anlagewerten) oder die Untersuchung anderer Merkmale bereits ein klares Ergebnis gebracht hatte. So hat der RFH es stets vermieden, einen systematischen Katalog von Grundsätzen sowohl für die Abgrenzung zwischen stiller Gesellschaft und Mitunternehmerschaft als auch für die steuerliche Anerkennung von Personengesellschaften aufzustellen, indem er den jeweiligen Fall aus seinen besonderen Gegebenheiten heraus beurteilte. Er lieferte Mosaiksteine⁸⁾, deren Zusammensetzung er anderen überließ.

II. Die Gesamtbild-Rechtsprechung des BFH

Der BFH erklärt in drei Urteilen, in denen er sich grundsätzlich mit den Voraussetzungen einer Mitunternehmerschaft beschäftigt⁹⁾, ausdrücklich das Gesamtbild im Einzelfall für entscheidend und fordert eine Würdigung aller Umstände. Wo dem Merkmal der Beteiligung an den Anlagewerten wirtschaftlich keine Bedeutung zukommt und andere Umstände für das Beteiligungsverhältnis wesentlich sind¹⁰⁾, folgert er das Ergebnis aus diesen anderen Umständen. Er will sich nicht auf eine bestimmte Formel oder Definition festlegen. Durch das Abstellen auf ein „Gesamtbild“ und den Gebrauch allgemeiner Wendungen bewahrt er sich die Freiheit, allen noch einmal vorkommenden Möglichkeiten Rechnung tragen zu können.

III. Entscheidend ist die gesamte vermögensrechtliche Stellung

M. E. ist es letzten Endes unmöglich, um eine Untersuchung des Gesamtbilds in den Grenzfällen, die allein die Rechtsprechung beschäftigen, nach allen erwähnten Abgrenzungskriterien, mit Ausnahme der für untauglich befundenen Merkmale der Geschäftsführungsbefugnis und der eigenen Mitarbeit, herumzukommen, wobei der Eintragung im Handelsregister und dem Auftreten nach außen allerdings nur in Zweifelsfällen Bedeutung zukommen wird. Nur bei Vorliegen einer eindeutigen Vermögensbeteiligung kann man auf die Überprüfung der übrigen Merkmale verzichten.

Damit ist der hier unternommene Versuch einer klaren Begriffsbildung für steuerliche Zwecke gescheitert. Die Vielzahl der aufgeführten Kriterien macht es unmöglich, zu eindeutigen Ergebnissen in der begrifflichen Dimension zu gelangen. Jede Begriffsbildung ist nur sinnvoll, wenn sie die Aufstellung von Regeln ermöglicht. Die Zweckbezogenheit des Mitunternehmerbegriffs, die nie außer acht gelassen werden darf, wenn man ein bloßes Spiel mit Worten vermeiden will, ist es, die die Schwierigkeiten bei der Begriffsbildung verursacht. Der Sinn des Mitunternehmerbegriffs liegt darin, einen Kreis von Personen zu umschreiben, deren Einkünfte aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen und damit im Wege des Bestandsvergleichs zu ermitteln sind. Dieser Kreis wird von all denen gebildet, die mit einem Teil ihres Vermögens am wirtschaftlichen Schicksal eines gewerblichen Unternehmens derart teilhaben, daß sich alle Erfolge und Mißerfolge des Unternehmens unmittelbar auf ihre Vermögenslage auswirken. Läßt sich eine wirtschaftliche und rechtliche Beteiligung an wirtschaftlich bedeutsamen Vermögenswerten im Einzelfall feststellen, so genügt dies für die Annahme der Mitunternehmerschaft. Eines Eingehens auf die übrigen Kriterien bedarf es dann nicht mehr. Ist die Beteiligung am endgültigen Er-

⁹⁾ U. 22. 11. 55 I 139/54 S StW 1956 Nr. 54 = BStBl 1956 III S. 4 = BFH 62, 9; U. 12. 1. 54 I 88/53 StW 1954 Nr. 273 = BStBl 1954 III S. 101 = BFH 58, 496; U. 3. 12. 58 I 84/58 BB 1959 S. 402.

¹⁰⁾ Wie im Falle des U. 22. 11. 55 I 139/54 S.

⁸⁾ Theis, DB 1952 S. 237.

gebnis aber zweifelhaft, so muß unter Berücksichtigung aller Kriterien die vermögensrechtliche Stellung des Beteiligten geklärt werden. Wird die Anwendung eines Kriteriums, wie das der Beteiligung an den Anlagewerten, überspitzt, so kommt man u. U. zu Ergebnissen, die dem Willen der Beteiligten und den tatsächlichen Auswirkungen widersprechen. In diesem Sinne ist es also notwendig, das Gesamtbild des Einzelfalls nicht aus begrifflichen Gründen aus dem Auge zu verlieren.

ZWEITER TEIL

Besteuerung der Einkünfte von Mitunternehmerschaften

A. Einführung in die Problematik der Mitunternehmerbesteuerung

Der Grundgedanke für die Einordnung der Einkünfte von Mitunternehmern unter die gewerblichen Einkünfte ist klar: Anders als die Kapitalgesellschaften werden die Personengesellschaften nicht als selbständig steuerpflichtige Rechtssubjekte angesehen; die Besteuerung greift vielmehr unmittelbar auf die einzelnen Gesellschafter durch. Diese sollen in gleicher Weise besteuert werden, als ob sie nicht gemeinschaftlich, sondern allein einen Gewerbebetrieb führen würden. Hier taucht jedoch eine begriffliche Schwierigkeit auf: Was ist der Gewerbebetrieb des einzelnen Mitunternehmers? Ist er Unternehmer des gesamten Betriebs, nur beschränkt durch die Rechte der übrigen Mitunternehmer, oder betreibt er, dem Umfang seiner Beteiligung entsprechend, nur einen Teilbetrieb?

Der Frage kommt im Hinblick auf die Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen den einzelnen Gesellschaftern und der Gesellschaft und für die Behandlung des Gesellschafterwechsels entscheidende Bedeutung zu. Sie berührt sich eng mit der weiteren Frage, ob man von einem Betriebsvermögen der Gesellschaft sprechen kann oder ob nicht vielmehr nur verschiedene Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer vorliegen.

Der Gesetzeswortlaut scheint so einfach und klar zu sein. Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören

- a) die Gewinnanteile eines Mitunternehmers,
- b) besondere Vergütungen, die er von der Gesellschaft erhält.

Die Berechnung der Einkünfte müßte also aus einer einfachen Addition bestehen. Angesichts besonderer Schwierigkeiten, auf die noch einzugehen sein wird, ist die Rechtsprechung des RFH einen anderen Weg gegangen, indem sie der sogen. Bilanzbündeltheorie folgte, als deren Verfechter im Schrifttum insbesondere *Enno Becker* und *Veiel* hervorgetreten sind.

B. Die Bilanzbündeltheorie

I. Grundvorstellungen

Den gesetzlichen Anknüpfungspunkt der Bilanzbündeltheorie bildet die Vorschrift des § 15 Ziff. 2 EStG insofern, als sie die Hinzurechnung bestimm-

ter Vergütungen zu den Einkünften eines Mitunternehmers aus Gewerbebetrieb anordnet. Handelt es sich bei den Vergütungen um einen Teil der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, so müssen sie als Gewinnbestandteile angesehen werden, wenn man der allgemeinen Begriffsbestimmung des § 2 Abs. 4 Ziff. 1 EStG folgt, wonach Einkünfte aus Gewerbebetrieb „der Gewinn“ sind. Bilden die Vergütungen aber Gewinnbestandteile, so müssen die Wirtschaftsgüter, für deren Überlassung sie gewährt werden, in die Gewinnermittlungsbilanz einbezogen werden. Das bedeutet dann beispielsweise, daß Gegenstände, die ein Gesellschafter seiner Gesellschaft auf Grund eines Pachtverhältnisses zur Verfügung stellt, für ihn zum notwendigen Betriebsvermögen gehören, wobei die Vereinbarung eines Pachtzinses nur als interne Gewinnverteilungsabrede anzusehen ist. Folglich setzt sich in solchen Fällen das Betriebsvermögen der einzelnen Gesellschafter verschieden zusammen, so daß für jeden Gesellschafter eine besondere Bilanz aufzustellen ist. Die Gesellschaftsbilanz wird dann als Bündel der für die einzelnen Gesellschafter aufzustellenden Einzelbilanzen angesehen. Aus dieser Betrachtungsweise rührt der Name Bilanzbündeltheorie.

II. *Enno Becker: Von § 15 Ziff. 2 EStG zur Annahme eines allgemeinen Rechtsgedankens*

Die hier zusammengefaßten Grundvorstellungen der Bilanzbündeltheorie wurden erst nach und nach entwickelt. In einer gewissen Geschlossenheit treten sie zum ersten Male in den „Grundlagen der Einkommensteuer“ von *Enno Becker* hervor. *Becker* sieht den Sinn des § 15 Ziff. 2 darin, „daß einkommensteuerrechtlich der einzelne Mitunternehmer unmittelbar als Gewerbetreibender behandelt werden soll, daß also Verluste und alle Vorgänge, die ihn bürgerlich-rechtlich und wirtschaftlich in der Regel nur mittelbar als Beteiligten an einer Mitunternehmerschaft berühren, einkommensteuerlich ihm unmittelbar und nur ihm zuzurechnen sind“¹¹⁾. Daraus zieht er die radikale Folgerung: „Die Mitunternehmerschaften... sind, wenn sie auch wirtschaftlich noch so lebenskräftige selbständige Gebilde sind, als solche, als besondere steuerfähige und steuerpflichtige Gebilde für die Einkommensteuer und auch für die Körperschaftsteuer — abgesehen von der nur das Verfahren angehenden einheitlichen Gewinnfeststellung — überhaupt nicht da.“¹²⁾

Eigentlich müßte der Gedanke der Erfassung der Leistungsfähigkeit der Einzelwirtschaft als Grundgedanke des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts dazu führen, auch bei Mitunternehmerschaften, bei denen gerade durch die Vereinigung verschiedener zu einem gemeinsamen Zweck zusammengeschlossener Kräfte besondere Erfolge erzielt werden, das als Einzelwirtschaft auftretende Gebilde in seiner eigenen besonderen Leistungsfähigkeit zu erfassen¹³⁾. Demgegenüber weist *Becker*

¹¹⁾ A. a. O., S. 94.

¹²⁾ A. a. O.

¹³⁾ A. a. O., S. 97.

aber auf die Notwendigkeit hin, irgendwo eine Grenze zu ziehen, „bis zu der besondere Gebilde, die im Leben, in der Wirtschaft als selbständig auftreten, mit der Körperschaftsteuer als einem Gegenstück zur Einkommensteuer zu erfassen sind, während jenseits dieser Grenze diese Gebilde körperschaftsteuerlich überhaupt nicht zu berücksichtigen und nur noch die hinter ihnen stehenden natürlichen Personen oder Gebilde und diese unmittelbar zu erfassen sind“¹⁴). In diesem Licht erscheint die Bilanzbündeltheorie als konsequente Durchführung der Unterscheidung zwischen körperschaftsteuerpflichtigen Gebilden einerseits und einkommensteuerpflichtigen Einzelpersonen andererseits.

Von dem Gedanken her, daß die Mitunternehmerschaft einkommensteuerlich „so gut wie nicht da“ ist, ergibt sich, „daß die Besteuerung bei der Erfassung des von den einzelnen Mitunternehmern erzielten Gewinns ohne Rücksicht auf das Vorhandensein des Gesamtgebildes und auf die zwischen den Mitunternehmern getroffenen Abkommen... ermitteln muß, was bei jedem einzelnen Mitunternehmer als Betriebsvermögen anzusehen ist und was bei ihm als Betriebsvermögen seinen Gewinn oder Verlust berührt“¹⁵). Als weitere notwendige Folge des einkommensteuerlichen Nichtvorhandenseins des Gesamtgebildes ergibt sich die begriffliche Unmöglichkeit der steuerlichen Anerkennung von Verträgen zwischen Gesellschaftern und Gesellschaft. Bei der Einkunftsermittlung des einzelnen Mitunternehmers darf daher nicht vom Gewinn oder Verlust der Mitunternehmerschaft als solcher ausgegangen und untersucht werden, was davon auf den einzelnen Mitunternehmer fällt, sondern es muß umgekehrt vom Betriebsvermögen des einzelnen Mitunternehmers und von dessen Veränderungen ausgegangen werden¹⁶). Die Rechtslage ist also so zu beurteilen, wie wenn der einzelne Gesellschafter den Betrieb der Gesellschaft in dem seinem Anteil entsprechenden Umfang als eigenen Betrieb führen würde.

Während Becker zunächst mit dem Begriff des notwendigen Betriebsvermögens der Mitunternehmerschaft und mit der Annahme von Gewinnverteilungsabreden bei der Zurechnung der Vergütungen gearbeitet hat, sieht er darin seit dem Urteil des RFH vom 14. 7. 1937¹⁷), das die Teilhaberschaft an einer OHG als selbständigen Gewerbebetrieb jedes einzelnen Mitunternehmers bezeichnet, einen überflüssigen und leicht irreführenden Umweg. Nun erscheinen ihm die von einem Gesellschafter der Gesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter als notwendiges Betriebsvermögen des Gesellschafters, den Abnutzungen und Entwertungen ebenso wie Gewinne und Verluste bei Veräußerungen unmittelbar und allein treffen¹⁸).

Die angedeutete Entwicklung zeigt, wie dieser Versuch einer logischen Durchführung der Besteuerung von Mitunternehmerschaften zwangs-

läufig zu ihrer Aufspaltung führt. Becker versucht gar nicht mehr, das von ihm konstruierte Gebäude auf den Wortlaut der Bestimmung des § 15 Ziff. 2 EStG zu stützen. In der Vorschrift über die Zurechnung der Vergütungen zu den gewerblichen Einkünften sieht er nur „erste Ansätze, Durchbruchpunkte eines viel weiter tragenden grundsätzlichen Rechtsgedankens“¹⁹).

III. *Veiel: Rechtfertigung der Bilanzbündeltheorie mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung*

Mit teilweise abweichender Begründung gelangt *Veiel*²⁰) zum gleichen Ergebnis. Davon ausgehend, daß die OHG oder KG nur der allgemeine Rahmen, die „Quellenfassung“ für die Einkünfte der Mitunternehmer, nicht jedoch die Quelle selbst sei, kommt auch er zu der Annahme, daß bei der Mitunternehmerschaft jeder Teilhaber nur seinen eigenen Betrieb führe, „der durch die Beziehungen zu den anderen Teilhabern wohl im einzelnen beschränkt oder erweitert wird, aber steuerlich wie ein Einzelunternehmer behandelt und für sich herangezogen wird“²¹). Die Rechtsverhältnisse des Gesellschafters zur Gesellschaft als solcher sind nach *Veiel* außer acht zu lassen. Nur die Beziehungen zwischen dem Gesellschafter und den anderen Teilhabern haben Einfluß auf die Besteuerung. Die Rechtfertigung für diese Betrachtungsweise und für die Abweichung vom Zivilrecht sieht *Veiel* im Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Die Höhe der Steuer dürfe nicht abhängen „von für die Gesamtheit belanglosen und uninteressanten Einzelregelungen, von kniffligen Verträgen und juristischen Konstruktionen und Künsteleien“²²).

Diese Argumentation vermag nicht sonderlich zu überzeugen. Sind doch im Wirtschaftsleben viele Situationen denkbar, in denen besondere Rechtsbeziehungen zwischen einem Gesellschafter und seiner Gesellschaft allgemein als ernstlich gewollt, wirtschaftlich vernünftig und natürlich angesehen werden²³). *Veiel* folgert die Nichtanerkennung von Rechtsverhältnissen zwischen dem einzelnen Mitunternehmer und der Mitunternehmerschaft aber zugleich aus dem Umstand, daß sich Einzelbetriebsvermögen und Gesamtbetriebsvermögen unmöglich als Gläubiger und Schuldner gegenüberstehen könnten. Es sei eben gemäß der Einzelbesteuerung der Mitunternehmer der Bestandsvergleich des einzelnen die Grundlage der Einkunftsermittlung und deshalb sei nur vom Betriebsvermögen des einzelnen und von dessen Veränderungen auszugehen²⁴). Ob *Veiel* überhaupt noch ein Gesamtbetriebsvermögen anerkennen will, erhellt nicht eindeutig aus seinen Ausführungen. Zumindest geht er von der Übereinstimmung zwischen

¹⁹) Grundlagen S. 106.

²⁰) StW 1941 Sp. 825 ff.

²¹) A. a. O., Sp. 828.

²²) A. a. O., Sp. 831.

²³) Man denke nur an den Fall, daß eine KG, die ein Bankgeschäft betreibt, einem ihrer Kommanditisten Kredit zur Verfügung stellt.

²⁴) A. a. O., Sp. 832 f.

¹⁴) A. a. O., S. 98.

¹⁵) A. a. O., S. 100.

¹⁶) A. a. O., S. 101.

¹⁷) VI A 422/37 StW 1937 Nr. 454 = RStBl 1937 S. 937.

¹⁸) StW 1937 Sp. 1080.

der Summe der Einzelbetriebsvermögen und dem Gesamtbetriebsvermögen aus.

IV. Die Bedenken von Bühler: Widerspruch zur handelsrechtlichen Gestaltung und zur Ansicht des Wirtschaftslebens

Die derart von Enno Becker und Viel umrissene Bilanzbündeltheorie entsprach lange Zeit der Rechtsprechung und der durchaus herrschenden Meinung im Schrifttum. Allein Bühler wandte sich von vornherein gegen die ihr zugrunde liegenden Anschauungen, soweit sie zu einer Auflösung der Einheit der Personengesellschaft führten.

Bühler²⁵⁾ will nur von einer „halben Auflösung“ der Einheit der Personengesellschaft bei der Einkommens- und Vermögensbesteuerung sprechen. Er legt besonderen Wert auf die Institutionen der einheitlichen Gewinnfeststellung und der einheitlichen Wertfeststellung²⁶⁾, die er als wesentliche Einheits Elemente betrachtet, während Enno Becker darin nur verfahrensrechtliche Vorschriften sieht. Die Bilanzbündeltheorie hält Bühler hauptsächlich deshalb für falsch, weil sie nach seiner Ansicht der handelsrechtlichen Gestaltung und den Anschauungen des Wirtschaftslebens völlig entgegengesetzt ist. Die auf wirtschaftlichen Gründen beruhende Tendenz zur Verselbständigung des Unternehmens gegenüber seinen Inhabern gerade auf dem Gebiet der OHG und KG läßt es für Bühler sinnwidrig erscheinen, mit der Bilanzbündeltheorie davon zu sprechen, daß in der Mitunternehmerschaft jeder Teilhaber seinen eigenen Gewerbebetrieb betreibe. Wenn dieser Satz wirklich auf eine OHG zutrefte, dann sei es schlecht um sie bestellt, weil sie ihren Hauptzweck, die Zusammenfassung und einheitliche Ausrichtung des Kapitals und der Arbeit, verfehlt habe²⁷⁾.

Bühler wendet sich nicht nur gegen die Bilanzbündeltheorie, sondern überhaupt gegen die Verwendung des Begriffs der Mitunternehmerschaft. Die Bezeichnung gewerblicher Gesamthandsgemeinschaften als Mitunternehmerschaften könne nur zu falschen Ergebnissen führen. In diesem Zusammenhang spricht er von einer „Degradierung“ der OHG zu einer bloßen Mitunternehmerschaft²⁸⁾.

V. Offenlegung der logischen Mängel der Bilanzbündeltheorie durch Fink

In seinem Vorschlag eines Betriebssteuerrechts²⁹⁾ bedauert auch Carl Boettcher die „Zerschlagung der wirtschaftlichen Einheit der OHG“ durch die

steuerliche Behandlung gemäß der Bilanzbündeltheorie. Die Notwendigkeit, bei jedem Gesellschafterwechsel Sonderbilanzen für die Gesellschafter aufzustellen, wäre bei Einführung der Betriebssteuer, die alle Betriebe gleichmäßig erfaßt hätte, vermieden worden. Hier handelt es sich allerdings um eine Betrachtung de lege ferenda. De lege lata hält Boettcher die Bilanzbündeltheorie für richtig. Ebenso steht das übrige Schrifttum bis in die neuere Zeit noch ganz auf dem Boden der Bilanzbündeltheorie i. S. einer völligen Aufspaltung der Gesellschaft³⁰⁾.

Erst im Jahre 1955 werden die logischen und praktischen Mängel der Bilanzbündeltheorie durch Fink in überzeugender Weise offengelegt³¹⁾. Er beschränkt sich nicht darauf, die „wirklichkeitsferne Betrachtungsweise“, die der Bilanzbündeltheorie zugrunde liegt, zu bemängeln. In gründlicher Auslegung des Gesetzestextes zeigt er die Fehler der herrschenden Grundsätze auf, die nach seiner Ansicht zu einer ungerechtfertigten Schmälerung des betrieblichen Aufwandbegriffs und einer falschen Ausweitung des betrieblichen Gewinnbegriffs führen.

Der erste Angelpunkt seiner Kritik vom Gesetzeswortlaut her ist das Wort „und“ in § 15 Ziff. 2 EStG („die Gewinnanteile . . . und die Vergütungen“). Dieses „und“ besage, daß der Gewinn die Vergütungen noch nicht enthalte, während doch die Bilanzbündeltheorie die Vergütungen immer als Gewinnbestandteile bezeichne. In der Vorschrift des § 2 Abs. 4 Nr. 1 EStG, die als Einkünfte aus Gewerbebetrieb den „Gewinn“ bezeichnet, sieht Fink nur eine richtungsweisende Norm³²⁾. Durch § 15 Ziff. 2 EStG werde klargestellt, daß die gewerblichen Einkünfte nicht durch den Gewinn allein repräsentiert würden, daß vielmehr zu ihrer Berechnung zwei Rechnungsgrößen (Gewinnanteile und Vergütungen) „additiv miteinander in Verbindung gebracht werden“ müßten³³⁾.

Zweiter Angelpunkt der Finkschen Kritik ist die Verweisung des § 2 Abs. 4 Ziff. 1 EStG auf § 5, wonach bei buchführenden Gewerbetreibenden für den Schluß des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen ist, „das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist“. Wenn aber der Gewinn eine nach handelsrechtlichen Grundsätzen zu ermittelnde Größe sei, so könne er die Vergütungen gemäß § 15 Ziff. 2 EStG nicht enthalten³⁴⁾.

Nach handelsrechtlichen Grundsätzen sei als Betriebsvermögen einer OHG oder KG ausschließlich — aber auch in vollem Umfang — das Gesamthandvermögen aufzufassen. Eine zusätzliche Einbeziehung von Wirtschaftsgütern in das Betriebs-

²⁵⁾ Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, S. 1.

²⁶⁾ §§ 215 ff. AO.

²⁷⁾ A. a. O. Wenn Bühler seine abweichende Ansicht auch damit begründet, daß das Steuerrecht „für die meisten Steuern“ die OHG ungefähr ebenso weitgehend wie das bürgerliche Recht als Einheit behandelt, so erscheint dieses Argument weniger durchschlagend, da einerseits ESt und VSt für einen gewerblichen Betrieb neben der USt im allgemeinen die wichtigsten Steuern sein werden, andererseits gerade für diese Steuern eine Abweichung vom Gesetzgeber beabsichtigt sein könnte.

²⁸⁾ A. a. O., S. 19.

²⁹⁾ StW 1947 Sp. 70.

³⁰⁾ Vgl. statt vieler Thier (Steuerrecht der Personengesellschaften S. 18 ff.): „Jeder Mitunternehmer führt . . . einen seinem Anteil an der Personenvereinigung entsprechenden Teil der Personengesellschaft als Einzelunternehmer“ und Kleinjung (DSZ 1949 S. 411): „Die Beteiligung an der Gesellschaft ist als selbständiger Gewerbebetrieb jedes einzelnen Mitunternehmers zu behandeln.“

³¹⁾ Steuerberater-Jahrbuch 1955/56 S. 525 ff.

³²⁾ A. a. O., S. 527.

³³⁾ A. a. O., S. 530.

³⁴⁾ A. a. O., S. 527.

vermögen der Gesellschaft wie sie im Namen der Bilanzbündeltheorie vorgenommen werde³⁵), stehe mit den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung nicht in Einklang³⁶). *Fink* erkennt nicht, daß die Gewinnermittlungsvorschrift des § 5 EStG eine Antinomie enthält: Der steuerliche Betriebsvermögensbegriff nach § 4 EStG unterscheidet sich von dem nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisenden Gesamthandvermögensbegriff. Da er jedoch die Aufnahme der Worte „nach den handelsrechtlichen Grundsätzen“ als richtungweisende Norm ansieht, will *Fink* die Antinomie dahin auflösen, „daß unter Betriebsvermögen einer Personengesellschaft der steuerliche Betriebsvermögensbegriff nur noch insoweit zu verstehen ist, als er nicht gegen handelsrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstößt“³⁷). Da eine Handelsgesellschaft ordnungsmäßig nur das Vermögen bilanzieren könne, welches die Gesellschafter ihr als Gesamthandsvermögen gewidmet hätten, könnten bei der Ermittlung der Gewinnanteile der Gesellschafter keine weiteren Wirtschaftsgüter mitberücksichtigt werden³⁸). Daraus ergibt sich für *Fink* eine klare Unterscheidung zwischen der Gewinnermittlung nach § 5 EStG und der Einkunftsermittlung nach § 15 Ziff. 2 EStG. In der Gewinnermittlung sieht er eine Angelegenheit der „betrieblichen Sphäre“, während er die Einkunftsermittlung der „persönlichen Sphäre“ zuordnet³⁹): Funktion der einheitlichen Gewinnfeststellung sei dann die Synthese zwischen den beiden genannten Sphären.

Damit ist der schwache Punkt in *Finks* Argumentation berührt. Eine logische Unterscheidung zwischen der Sphäre der Gesamtheit (aus der die „Gewinnanteile“ fließen) und der Sphäre des einzelnen Gesellschafters (der einerseits Vergütungen erhält und andererseits eigene Aufwendungen hat) erscheint zwar als durchaus angebracht. Stellt man jedoch wie *Fink* der betrieblichen Sphäre die persönliche gegenüber, so entsteht der Eindruck, diese „persönliche Sphäre“ habe nichts mit dem Betrieb zu tun und müsse eigentlich bei der Einkunftsermittlung und besonders bei der einheitlichen Gewinnfeststellung außer Betracht bleiben. Für den Mitunternehmer gibt es aber im Verhältnis zum Betrieb keine persönliche Sphäre. Für *Fink*, der alle Vergütungen der persönlichen Sphäre zuordnen will, muß ihre Deklaration zu gewerblichen Einkünften in weitem Umfange als ungerechtfertigt erscheinen. Folgerichtig wendet er sich auch de lege ferenda dagegen: Die Vergütungen seien ihrem Charakter nach überwiegend eher den anderen Einkunftsarten zuzurechnen⁴⁰).

Die Ausführungen *Finks* haben im Schrifttum ein beachtliches Echo gefunden. So erklärt *Römer*, *Fink* habe die Bilanzbündeltheorie „ad absurdum“ geführt, und schließt sich seiner Ansicht in vollem Umfange an⁴¹). *Ameely*⁴²) erklärt, den Sonderbilanzen komme nur noch eine „fiktive theoretische Bedeutung“ zu⁴³).

VI. Weitere Kritik an der Bilanzbündeltheorie

Neben diesen ausgesprochenen Gegnern der Bilanzbündeltheorie finden sich im Schrifttum immer mehr Stimmen, die sich um ihre Zurückführung auf ein den wirtschaftlichen Verhältnissen Rechnung tragendes Ausmaß bemühen. Vor allem wird das Ausgehen von den Einzelbilanzen der Gesellschafter kritisiert⁴⁴), wobei mit Recht darauf hingewiesen wird, daß tatsächlich der Weg gerade umgekehrt verläuft. (In der Praxis kann die Gesamtbilanz der Gesellschaft erst nach ihrer Aufstellung in einzelne Teilbilanzen aufgespalten werden.) Der Vorstellung vom Bündel der Einzelbilanzen wird nur die Bedeutung einer gedanklichen Unterstellung zur Verdeutlichung steuerlich beachtlicher Vorgänge eingeräumt⁴⁵). Die Gewinnermittlung könne rechtlich auch aus der Gesellschaftsbilanz mit ergänzenden Berechnungen abgeleitet werden.

Littmanns kritische Auseinandersetzung mit der Bilanzbündeltheorie⁴⁶) macht deutlich, daß ihre beiden Hauptaussagen (Aufspaltung des Betriebs der Personengesellschaft in Einzelbetriebe der Mitunternehmer einerseits und Nichtanerkennung von Forderungen und Schulden zwischen Mitunternehmern und Gesellschaft als Ganzem andererseits), die gewöhnlich voneinander abgeleitet werden, einander in Wahrheit widersprechen. Wenn die Teilbetriebe der einzelnen Gesellschafter wirklich streng zu unterscheiden sind, so müssen Rechtsbeziehungen zwischen ihnen möglich sein⁴⁷). *Littmann* erkennt im Ergebnis nur einen Teil der Bilanzbündeltheorie an, nämlich soweit diese die Tätigkeit eines Gesellschafters einer Personengesellschaft als einheitliche Unternehmertätigkeit ansieht. Dagegen lehnt er die Theorie ab, soweit sie zur Zerreißung der Personengesellschaft in Einzelgewerbebetriebe führt: Die gesetzliche Regelung, die von „Gewinnanteilen“ und nicht von Einzelgewinnen spreche, halte an der Einheit der Personengesellschaft fest. Jeder Teilhaber sei für sich im

(a. a. O. S. 551), während er bei Komplementären die Vereinbarung von Geschäftsführergehältern als echte Disposition über den Unternehmergewinn und die Gehälter daher als echte gewerbliche Einkünfte ansehen will.

⁴¹) BB 1957 S. 1267.

⁴²) FR 1958 S. 296.

⁴³) Gegenüber der von *Fink* vorgenommenen Reduzierung des Begriffs des Betriebsvermögens der Gesellschaft auf das Gesamthandvermögen weist *Ameely* allerdings darauf hin, die Einbeziehung der im Einzeleigentum stehenden Wirtschaftsgüter in das Bilanzwerk der Personengesellschaft erhöhe die Bilanzübersicht und verbessere die Einsicht in das Zahlenwerk der Erfolgsrechnung (a. a. O., S. 299). Dieser Einwand soll jedoch nur für die betriebswirtschaftliche Betrachtung gelten.

⁴⁴) Vgl. zum Beispiel *Loepelmann*, BlStSA 1953 S. 107.

⁴⁵) Vgl. *Herrmann-Heuer*, Anm. 27 e aa zu § 15 EStG.

⁴⁶) DB 1958 S. 530 ff.

⁴⁷) Dann muß zum Beispiel der Gesellschafter A dem Betrieb des Gesellschafters B ein Darlehen geben können.

³⁵) Soweit diese überhaupt ein Betriebsvermögen der Gesellschaft kennt.

³⁶) A. a. O., S. 534.

³⁷) A. a. O., S. 546.

³⁸) A. a. O., S. 534.

³⁹) A. a. O., S. 542.

⁴⁰) A. a. O., S. 550. Darüber hinaus möchte er den Gewinnanteil der Kommanditisten mit Rücksicht auf ihre alleinige Funktion als Geldgeber den Einkünften aus Kapitalvermögen und ihre Vergütungen für etwaige Dienstleistungen den Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit zurechnen

vollen Umfange Unternehmer des *gesamten* Betriebs, nicht eines seinem Kapitalkonto oder seiner Gewinnbeteiligung entsprechenden Teilbetriebs⁴⁸⁾. Nicht die Einzelbilanz des Mitunternehmers, sondern die Gesamtbilanz der Gesellschaft müsse daher als primär angesehen werden.

Diese „Gesamtbetriebstheorie“ wird sich als Schlüssel zum Verständnis der gesamten Mitunternehmerbesteuerung erweisen.

VII. Widersprüche in der Rechtsprechung des BFH zur Bilanzbündeltheorie

Die Rechtsprechung des BFH wendet sich gegen Übertreibungen der Bilanzbündeltheorie, bleibt jedoch widerspruchsvoll und ist noch nicht zu einer eindeutigen Konstruktion gelangt. In einem Urteil vom 25. 9. 56⁴⁹⁾ sieht der BFH nach wie vor die Personengesellschaft für das Einkommensteuerrecht nicht als selbständiges Rechtsgebilde, sondern als „Summe der Betriebe der Mitunternehmer“ an. Daraus zieht er aber nicht die Folgerung, daß ein Arbeitsverhältnis zwischen einem Mitunternehmer und der Gesellschaft entsprechend dem Verhältnis der Beteiligung der anderen Mitunternehmer anerkannt werden müsse. Vielmehr meint er, das Gehalt eines Mitunternehmers sei in voller Höhe Bestandteil seines Gewinns, wie sich aus § 15 Ziff. 2 EStG ergebe. In der Tat widerspricht diese Vorschrift einer Aufteilung der Vergütungen in solche, die der Mitunternehmer im eigenen Betrieb erlangt, und solche, die er von den Betrieben der anderen Mitunternehmer erhält, weil sie für die Ermittlung der gewerblichen Einkünfte eines Mitunternehmers die Addition von Gewinnanteilen und Vergütungen *in voller Höhe* vorschreibt. Wenn man das eingesehen hat, muß man aber die ganze Theorie von den Einzelbetrieben fallen lassen, wie das von *Littmann* gefordert wird. Diese Konsequenz hat der BFH jedoch für die ESt noch nicht gezogen. Für die GewSt lehnt er zwar die Möglichkeit der Bildung von Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen der Gesellschaft gegenüber Gesellschafter-Geschäftsführern zu Lasten des Ertrages ab mit der Begründung, die Gesellschafter seien die Unternehmer des *gesamten* Betriebs und könnten ebensowenig wie ein Einzelkaufmann in der Bilanz Rückstellungen für ihre private Zukunftssicherung machen⁵⁰⁾, für die ESt erkennt er aber dann doch wieder Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen im Verhältnis der Beteiligung an der Gesellschaft an⁵¹⁾.

Auch im Urteil vom 15. 11. 57⁵²⁾ geht der BFH noch von der Vorstellung aus, daß die einzelnen Gesellschafter jeweils einen Teil des Unternehmens als ihren eigenen Betrieb führen. Dennoch verweigert er die danach an sich notwendige teilweise Anerkennung eines Kapitalansammlungsvertrags zwischen einer OHG und einem ihrer Ge-

sellschafter mit der Begründung, die Möglichkeit einer Einzahlung in den Betrieb der anderen Gesellschafter auf einen mit diesen abgeschlossenen Kapitalansammlungsvertrag sei zwar nicht von der Hand zu weisen, eine solche Einzahlung sei aber „nur über den eigenen Betrieb möglich“, so daß auch insoweit eine Einlage in den eigenen Betrieb gegeben sei. Warum eine solche Einzahlung nur über den eigenen Betrieb möglich ist, wird nicht begründet. Konsequenterweise hätte der BFH hier die Vorstellung der anteiligen Einzelbetriebe aufgeben müssen. Das Ergebnis ließ sich logisch nur mit der Vorstellung begründen, daß jeder Mitunternehmer Unternehmer des ganzen Betriebs der Gesellschaft ist.

Im Gegensatz dazu stellt das Urteil vom 14. 1. 58⁵³⁾ einen harten Schlag für die Bilanzbündeltheorie i. S. der Theorie von den Einzelbetrieben dar. Schon der Wortlaut des 1. Leitsatzes läßt auf ein ganz neues Vorstellungsbild schließen: „Eine Personengesellschaft, zu deren Betriebsvermögen von ihr errichtete Wohngebäude gehören, darf die Sonderabschreibung nach § 7 b EStG in der Regel auch dann in vollem Umfange in Anspruch nehmen, wenn nach Fertigstellung der Wohngebäude Gesellschafter ausscheiden oder andere Gesellschafter eintreten.“ Hier wird also unbedenklich von einem Betriebsvermögen der Personengesellschaft gesprochen. Nicht etwa die Gesellschafter, sondern die „Personengesellschaft“ nimmt die Sonderabschreibung in Anspruch. Entscheidend ist dann der 2. Leitsatz: „Absetzungen für Abnutzung, Abschreibungen, Rückstellungen usw. dürfen von Personengesellschaften grundsätzlich nur einheitlich und nicht für jeden Gesellschafter verschieden vorgenommen werden.“

Die Vorinstanz hatte gemäß der Einzelbetriebstheorie nur den Gesellschaftern die Sonderabschreibung zuerkannt, die zur Zeit der Fertigstellung des Wohngebäudes Gesellschafter gewesen waren, und zur Begründung darauf hingewiesen, daß für die inzwischen neu eingetretenen Gesellschafter die zur Herstellung aufgewandten Kosten nicht mehr Herstellungs-, sondern Anschaffungskosten seien, welche hier nicht Gegenstand der Sonderabschreibung nach § 7 b sein könnten. Das veranlaßte den BFH zu einer ausführlichen Auseinandersetzung mit der Bilanzbündeltheorie: Die Vorstellung, daß jeder Gesellschafter selbst einen Betrieb führe, solle nur die Regelung des § 15 Ziff. 2 EStG verständlich machen: „Diese Vorschrift geht davon aus, daß die Personengesellschaft einkommensteuerlich kein Steuersubjekt ist und daß deshalb die einzelnen Mitunternehmer als Steuersubjekte die auf sie entfallenden Gewinnanteile als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu versteuern haben. Sie klärt abweichend vom bürgerlichen Recht das Verhältnis der Personengesellschaft zu ihren Gesellschaftern, die der Gesellschaft Dienste leisten oder Wirtschaftsgüter überlassen, dahin, daß grundsätzlich alles, was die Gesellschafter von der Gesellschaft für diese Leistungen beziehen, im Rahmen ihrer Gewerbebetriebe anfällt und deshalb zu ihren Gewinnanteilen gehört.“

⁴⁸⁾ A. a. O., S. 582.

⁴⁹⁾ I 256/55 StW 1957 Nr. 211 = BStBl 1957 III S. 2.

⁵⁰⁾ U. 11. 12. 56 I 194/56 StW 1957 Nr. 201 = BStBl 1957 III S. 105.

⁵¹⁾ U. 18. 10. 57 I 347/56 StW 1958 Nr. 206 = BStBl 1957 III S. 440 = BFH 65, 535.

⁵²⁾ VI 43/56 StW 1958 Nr. 113 = BStBl 1958 III S. 68.

⁵³⁾ I 159/57 StW 1958 Nr. 112 = BStBl 1958 III S. 75.

Noch richtiger wäre wohl gewesen, zu sagen, „und deshalb zu ihren Gewinnanteilen hinzuge-rechnet werden muß“. Es folgen die entscheidenden Sätze, die den Weg in die Zukunft weisen: „Die Bilanzbündeltheorie und die gedankliche Auf-gliederung der Personengesellschaft in Einzelunter-nehmen der Gesellschafter will in erster Linie das Verhältnis der Gesellschafter zur Personengesell-schaft und das Verhältnis der Gesellschafter unter-einander verständlich machen. Sie darf aber nicht zu einer Auflösung der Einheit der Personengesell-schaft und zu einer Überbetonung der Sonder-bilanzen der einzelnen Gesellschafter führen, weil das mit dem Sinn und Zweck und der gesetzlichen Gestaltung der Besteuerung nicht vereinbar wäre.“

Der BFH weist nun auch darauf hin, daß die Ermittlung des „Gewinnanteils“ eine einheitliche Bilanzierung der Personengesellschaft voraussetze, deren Gewinn deshalb in einem besonderen Ver-fahren festgesetzt werde. Sonderbilanzen für die einzelnen Mitunternehmer bräuchten nur hilfs-weise für die Fälle aufgestellt werden, „in denen die prozentuale, dem allgemeinen Beteiligungsver-hältnis entsprechende Aufteilung des einheitlich festgestellten Gewinns zu einem tatsächlich unrich-tigen Verhältnis führt“. Nach Möglichkeit sei das Gesetz so auszulegen, daß nicht die Einheits-bilanz der Personengesellschaft gegenüber den Son-derbilanzen der Gesellschafter an Bedeutung ver-liere. Eine Auflösung der Einheitsbilanz und eine Überbetonung der Sonderbilanzen würde das Sys-tem der einheitlichen Gewinnfeststellung beein-trächtigen, mit erheblichen praktischen Schwierig-keiten verbunden sein und zu einer Komplizierung der Gewinnberechnung führen⁵⁴).

Die Abkehr von der Einzelbetriebstheorie wird besonders deutlich in einem Urteil vom 2. 8. 60⁵⁵), in dem gesagt wird, für die ESt sei jeder Gesellschafter einer Personengesellschaft als Unter-nehmer des Betriebs der Gesellschaft anzusehen, jeder Mitunternehmer verkörpere für seine Person die Gesellschaft. Dort wird sogar die weitere Fol-gerung gezogen, die Beziehungen eines Gesell-schafters zu seinen Mitgesellschaftern seien stets auch Beziehungen zur Gesellschaft und damit zum eigenen gewerblichen Betrieb des Gesellschafters.

⁵⁴) In scharfem Gegensatz zu der Theorie von den Einzel-betrieben sieht der BFH dann nicht die einzelnen Gesell-schafter, sondern die Personengesellschaft als Hersteller der Wohngebäude an. Darüber hinaus scheint es ihm auch mit Rücksicht darauf, daß die Personengesellschaft in ihrem Na-men Grundstücke erwerben und als Eigentümerin im Grund-buch eingetragen werden kann, gerechtfertigt, die Identität der Personengesellschaft grundsätzlich nicht von dem Wechsel ihrer Gesellschafter abhängig zu machen. Bei einem „tiefgreifenden“ Gesellschafterwechsel sei die Identität der Person-engesellschaft allerdings vielleicht zu verneinen. Dann müßte aber die Sonderabschreibung in vollem Umfang und nicht nur für die neuen Gesellschafter versagt werden.

Wann aber liegt ein „tiefgreifender“ Gesellschafterwechsel vor? Man sieht, welche überaus großen Schwierigkeiten die Behandlung der Personengesellschaften im Einkommensteuer-recht mit sich bringt. Schon im Falle des § 7 a EStG versagt die für den Fall des § 7 b EStG gefundene Lösung. Dort muß dem einzelnen betroffenen Mitunternehmer ein Wahlrecht ein-geräumt werden und seine Besteuerung mit Hilfe einer Son-derbilanz erfolgen.

⁵⁵) I 221/59 S BStBl 1960 III S. 408.

In ähnlicher Weise löst der BFH in einem Urteil vom 29. 11. 60⁵⁶) die Schwierigkeiten, die sich aus dem Nebeneinanderbestehen von Gesellschaft und Gesellschafter ergeben. Dort wurde ein der Ge-sellschaft gehöriges Einfamilienhaus von einem Gesellschafter privat genutzt. Der BFH meint, eine bloße Nutzungsüberlassung löse das Haus noch nicht rechtlich und wirtschaftlich aus dem Betriebs-vermögen der Gesellschaft. Das Steuerrecht müsse an die Rechtsformen des bürgerlichen Rechts an-knüpfen, solange nicht Sondervorschriften oder schwerwiegende steuerliche Erwägungen eine Ab-weichung geböten. Diesem Grundsatz folgend liegt nach dem Urteil keine Entnahme des Hauses vor. Die „grundsätzlich richtige“ Rechtsfigur der Bil-anzbündeltheorie dürfe nicht durch starre Anwen-dung und konstruktive Überspitzung zu Ergeb-nissen führen, die, ohne daß es steuerliche Besonder-heiten gebieten, dem Zivilrecht widersprechen⁵⁷).

Die angeführten Urteile zeigen, daß der BFH grundsätzlich an der Bilanzbündeltheorie festhalten will, sich aber in seinen praktischen Folgerungen allmählich von einer strengen Durchführung i. S. der Lehre von den Einzelbetrieben der Mitunter-nehmer entfernt und immer größeres Gewicht auf die Gesamthandschaft legt.

VIII. Der Weg zur Begründung eines eigenen Standpunkts

Um sich selbst eine Meinung bilden zu können, ist es erforderlich, die Schwierigkeiten kennenzu-lernen, die zur Bilanzbündeltheorie geführt haben. Zu diesem Zweck sollen im folgenden die Pro-bleme des Gesellschafterwechsels und der Rechts-beziehungen zwischen Gesellschafter und Gesell-schaft als Hauptanwendungsfälle der Bilanzbündel-theorie systematisch untersucht werden. Unter den verschiedenen praktischen Lösungsmöglichkeiten soll dabei die steuerlich sinnvollste herausgefunden werden. Dabei wird sich zeigen, daß die Theorie, wonach jeder Mitunternehmer entsprechend seiner Beteiligung an der Gesellschaft einen eigenen Teil-betrieb führt (*Einzelbetriebstheorie*), häufig nicht imstande ist, die auftauchenden Schwierigkeiten befriedigend zu lösen, während die These, daß je-der Mitunternehmer ein nur durch die Rechte der übrigen Mitunternehmer beschränkter Unterneh-mer des ganzen Betriebs ist (*Gesamtbetriebs-theorie*), in nahezu allen Fällen zu befriedigenden Ergebnissen führt.

Am Ende muß der Versuch stehen, die beste Lösung in eine in sich widerspruchsfreie und ein-leuchtende gedankliche Konstruktion der Mitunter-nehmerschaft einzupassen*).

⁵⁶) I 117/60 S StW 1961 Nr. 65 = BStBl 1961 III S. 183.

⁵⁷) Man hat den Eindruck, daß der BFH hier vor den praktischen Schwierigkeiten kapituliert hat. Hätte er bei dem Gesellschafter, der das Haus privat nutzte, den vollen Ent-nahmegewinn angesetzt, so hätte der Gesellschafter mit Recht eingewandt, daß der Gewinn ihm nicht allein zustehe. Hätte er aber die Gesamtheit der Gesellschafter als Entnehmende behandelt und ihnen den Entnahmegewinn anteilig zugerech-net, so hätten sie darauf hingewiesen, daß sie keine Ent-nahme gemacht, sondern nur aus betrieblichen Gründen die Nutzung einem Mitgesellschafter überlassen hätten.

*) Fortsetzung folgt im Februarheft.

Zur Mitunternehmerschaft als Institut des Einkommensteuerrechts (Fortsetzung)

Von Enno Boettcher, München

C. Probleme des Gesellschafterwechsels

Zur Konstruktion der Bilanzbündeltheorie haben praktische Vorgänge geführt, bei denen man mit einer einheitlichen Gesellschaftsbilanz nicht zu steuerlich richtigen Ergebnissen gelangte, so daß die Aufstellung einzelner Bilanzen für die verschiedenen Mitunternehmer oder zumindest die Bildung einer Ergänzungs- oder Berichtungsbilanz für einzelne Mitunternehmer unumgänglich war. Wechsel im personellen Bestand einer Mitunternehmerschaft führen häufig zu einer solchen Notwendigkeit.

I. Aufnahme eines Gesellschafters in das gewerbliche Unternehmen eines Einzelkaufmanns, dargestellt an einem Beispiel mit drei Alternativen

Die Problematik bei der Aufnahme eines Gesellschafters wird in Rechtsprechung und Literatur unter verschiedenen Bezeichnungen erörtert. Je nachdem, welcher Gesichtspunkt in den Vordergrund gestellt wird, handelt man über den „Eintritt eines Gesellschafters“, über die „Einbringung eines gewerblichen Unternehmens in eine Gesellschaft“ oder über das „Verhältnis von Sacheinleger und Bareinleger“. Man sollte sich immer darüber klar sein, daß es nur um verschiedene Seiten ein und desselben Vorgangs geht, und sich vor einer uneinheitlichen Behandlung des ganzen Vorgangs hüten; denn hier erweist sich der Mangel einer einheitlichen logischen Konstruktion nicht nur als Schönheitsfehler, sondern beschwört auch die Gefahr untragbarer Widersprüche im besonderen Einzelfall herauf⁵⁸). Zur Verdeutlichung der Schwierigkeiten soll von einem alltäglichen Vorgang ausgegangen werden:

Der bisherige Alleinunternehmer A, dessen steuerliches Betriebsvermögen mit 100 000 DM zu Buche steht, während sein Geschäft tatsächlich 150 000 DM wert ist, will den Kapitalgeber B als gleichberechtigten Partner in sein Unternehmen aufnehmen. Das Unternehmen soll als offene Handelsgesellschaft A und B weitergeführt werden.

Die tatsächliche Gestaltung kann sich zunächst in dreierlei Weise vollziehen:

- a) B leistet eine Kapitaleinlage von 150 000 DM, die dem Betrieb in voller Höhe zugute kommt.
- b) B leistet eine Kapitaleinlage von 100 000 DM in den Betrieb und zahlt privat an A 25 000 DM zur Abgeltung der anteilig erworbenen stillen Reserven.
- c) B leistet nur eine Kapitaleinlage von 100 000 DM in den Betrieb. Es wird vereinbart, daß die Gewinne, die durch die allmähliche Auflösung der im Zeitpunkt des Eintritts vorhandenen stillen Reserven entstehen, allein A zustehen.

Die Besteuerung des B ist in allen Fällen unstrittig. Sein steuerliches Kapitalkonto muß dem Betrag seiner Aufwendungen entsprechen. Für seine künftige Besteuerung ist von den tatsächlichen „Anschaffungskosten“ beim Erwerb der Beteiligung auszugehen, gleichgültig, ob seine Zahlungen in voller Höhe dem Betrieb zugeflossen sind. Soweit er mehr zahlt bzw. mehr einbringt, als seinem Kapitalkonto gutgebracht wird, ergibt sich die Notwendigkeit einer Wertberichtigungsbilanz⁵⁹), auf deren Passivseite der Unterschiedsbetrag zwischen Anschaffungskosten und Kapitalkonto laut Gesellschaftsbilanz steht, während auf der Aktivseite die stillen Reserven, an denen er teilhaben soll, anteilig ausgewiesen werden.

Streitig dagegen ist in erster Linie die Frage, ob und in welcher Höhe die Aufnahme des B für A eine Gewinnrealisierung mit sich bringt und inwieweit es sich dabei um einen nach §§ 16, 34 EStG begünstigten Veräußerungsgewinn handelt.

Um die Aufnahme von Gesellschaftern zu erleichtern und den aufnehmenden Einzelunternehmer vom Zwang zur Versteuerung unrealisierter Gewinne zu befreien, hat der RFH in der Gründung einer Personengesellschaft durch einen bisherigen Einzelkaufmann unter Einbringung seines Unternehmens keine Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe, sondern nur einen „Wandel in der Betriebsform“ gesehen, der zu keiner Gewinnverwirklichung führt⁶⁰). Er machte dabei zur Vor-

⁵⁹) Es handelt sich hier nicht um eine „Ergänzungsbilanz“ i. S. einer Sonderbilanz. Von einer solchen sollte man nur sprechen, wenn darin andere Gegenstände des Betriebsvermögens aufgeführt sind als in der Gesellschaftsbilanz.

⁶⁰) So U. 1. 2. 34 VI A 1856/32 StW 1934 Nr. 312 = RStBl 1934 S. 540 = RFH 35, 248. Vgl. auch *Veiel* StW 1943 Sp. 497.

Im U. 21. 7. 37 VI A 729/36 StW 1937 Nr. 472 ging der RFH einen Schritt weiter: Die Aufnahme von Gesellschaftern in ein bestehendes Unternehmen sei im allgemeinen nur ein Vorgang im Betrieb des bisherigen Unternehmers und könne daher grundsätzlich weder Veräußerungsgewinn noch Veräußerungsverlust verursachen.

⁵⁸) Da es sich beim Eintritt eines Gesellschafters in das Unternehmen eines Einzelkaufmanns und bei der Einbringung eines einzelkaufmännischen Unternehmens in eine zweigliedrige Gesellschaft um zwei Seiten eines einheitlichen Vorgangs handelt, wurde hier die Überschrift „Aufnahme eines Gesellschafters in das gewerbliche Unternehmen eines Einzelkaufmanns“ gewählt, in der beide Aspekte durchklingen.

aussetzung, daß der Einbringende mindestens zur Hälfte an der neugegründeten Gesellschaft beteiligt war⁶¹⁾ und diese die übernommenen Betriebsgegenstände zu den bisherigen Buchwerten weiterführten. Veranlaßten aber ernsthafte, nicht nur steuerliche Gründe die Gesellschaft zur Erhöhung der Bilanzansätze für die übernommenen Gegenstände, so sah er auch eine solche Erhöhung als zulässig an; es mußten daraus dann allerdings auch alle steuerlichen Folgen gezogen werden, d. h. der einbringende Gesellschafter mußte die daraus resultierende Erhöhung seines Kapitalkontos als ihm bewilligtes Veräußerungsentgelt behandeln. Da der RFH das Bestreben der Gesellschafter, zu einem richtigen Verhältnis ihrer Kapitalkonten zu gelangen, bereits als einen solchen „ernsthaften Grund“ ansah, räumte er ihnen im Ergebnis ein Wahlrecht ein: sie konnten entweder die Buchwerte fortführen oder die stillen Reserven auflösen. Zur Annahme eines steuerlich begünstigten Veräußerungsgewinns verlangte er allerdings eine Offenlegung aller im Betrieb steckenden stillen Reserven einschließlich des Geschäftswerts. Wurde der Veräußerungsgewinn erst nach und nach verwirklicht, so wandte er die §§ 32, 58 EStG (heute §§ 16, 34 EStG) unter Berufung auf ihren Grundgedanken, nur einmalige und auf einmal anfallende Veräußerungsgewinne zu begünstigen, nicht an⁶²⁾.

1. Fall a)

Unter Anwendung dieser vom RFH entwickelten Grundsätze kommt man zu folgendem Ergebnis:

aa) Bei Fortführung der Buchwerte ergibt sich folgendes vereinfachtes Bild der Gesellschaftsbilanz:

Gegenstände des bisherigen Betriebs- vermögens	DM	Kapital- konto A	DM
Einlage des B	100 000		125 000
	150 000	Kapital- konto B	125 000
	<u>250 000</u>		<u>250 000</u>

Zur Durchführung der Besteuerung bedarf es einer Wertberichtigung für B, dessen steuerliches

⁶¹⁾ Diese Voraussetzung wird mit Recht von *Herrmann-Heuer*, Anm. 32 b/bb zu § 16 EStG, abgelehnt. Nach ihrer Ansicht besteht, da der bisherige Einzelunternehmer als Mitunternehmer Gewerbetreibender bleibt, in keinem Fall Anlaß dazu, eine sofortige Aufdeckung der stillen Reserven zu erzwingen, statt sie den weiteren Geschäftsvorfällen zu überlassen. Vgl. auch *Brönner*, Die Besteuerung der Gesellschaften S. 947.

⁶²⁾ Im Falle des U. 1. 2. 34 VI A 1856/32 StW 1934 Nr. 312 = RStBl 1934 S. 540 = RFH 35, 248 nahm der RFH im Hinblick auf den noch nicht realisierten „offenbar erheblichen“ Firmenwert nur eine teilweise Offenlegung der stillen Reserven an. Vgl. auch RFH-U. 29. 10. 41 VI 36/41 StW 1942 Nr. 21 = RStBl 1942 S. 1. Auch der BFH hat im Falle des U. 19. 1. 60 I 29/59 HFR 1961 Nr. 2 den Aufstockungsbetrag, der sich durch die Auflösung stiller Reserven im Betriebsvermögen des bisherigen Alleinunternehmers ergab, nicht als steuerlich begünstigten Veräußerungsgewinn angesehen, da in der Eröffnungsbilanz der Gesellschaft ein nach Ansicht des BFH vorhandener Geschäftswert nicht angesetzt worden war.

Kapitalkonto den Anschaffungskosten für seine Beteiligung entsprechen muß. In der Berichtigungsbilanz aktiviert B die von ihm anteilig erworbenen stillen Reserven in Höhe von 25 000 DM als Mehrwert der einzelnen Wirtschaftsgüter „seines“ Betriebs. Verringert sich dieser Mehrwert in der Folgezeit durch Veräußerung der Wirtschaftsgüter, in denen die stillen Reserven stecken, so werden für B Abschreibungen in der Berichtigungsbilanz vorgenommen.

Für A ergibt sich aus dem Vergleich der Gesellschaftsbilanz mit seiner bisherigen Bilanz ein buchmäßiger Vermögenszuwachs in Höhe von 25 000 DM⁶³⁾. Dieser Vermögenszuwachs ist durch einen Betriebsvorgang — die Aufnahme des B — verursacht und damit ein Betriebsgewinn. Konkret handelt es sich dabei um das Entgelt für die anteilige Übertragung des in den stillen Reserven steckenden Mehrwerts seiner bisherigen Wirtschaftsgüter: Das Schicksal dieser Wirtschaftsgüter berührt ihn nur mehr zur Hälfte. Die andere Hälfte hat er an B „veräußert“. Damit stellen sich die 25 000 DM als (steuerbegünstigter) Veräußerungsgewinn des A dar⁶⁴⁾.

bb) Bei Auflösung der stillen Reserven ergibt sich folgendes Bild der Gesellschaftsbilanz:

Gegenstände des bisherigen Betriebs- vermögens	DM	Kapital- konto A	DM
Einlage des B	150 000		150 000
	<u>300 000</u>	do. B	<u>300 000</u>

Die Wertberichtigung für B ist hier nicht erforderlich. Fraglich ist nur, ob A verlangen kann, daß für ihn eine Berichtigungsbilanz aufgestellt wird, in welcher dem Umstand Rechnung getragen wird, daß die stillen Reserven, soweit er sie nicht zur Hälfte auf B übertragen hat, für ihn noch nicht realisiert sind.

Eine Gewinnrealisierung kann nur angenommen werden, wenn ein Stpfl. ein Wirtschaftsgut an eine dritte Person veräußert oder aus seinem Betrieb entnimmt. In Höhe der Gegenleistung bzw. des Teilwerts tritt die Gewinnverwirklichung ein⁶⁵⁾. Die Frage ist also, ob der Vorgang so anzusehen ist, daß A seinen Betrieb in vollem Umfang an die Gesellschaft veräußert und dafür eine Beteiligung an deren Vermögen erhält (dann Realisierung in

⁶³⁾ Der Ansatz von 125 000 DM erklärt sich daraus, daß A zur Hälfte am bisherigen Betriebsvermögen (Buchwert 100 000 DM) und an dem von B eingelegten Kapital (Buchwert 150 000 DM) beteiligt ist.

⁶⁴⁾ Im U. 21. 7. 37 VI A 729/36 StW 1937 Nr. 472 drückt sich der RFH sehr vorsichtig aus: Ein Veräußerungsgewinn liege in Ausnahmefällen vor, wenn durch die Aufnahme der neuen Teilhaber stille Reserven, die in den Bilanzansätzen des bisherigen Unternehmens vorhanden waren, „als verwirklicht anzusehen“ seien. Nach *Becker* (StW 1937 Sp. 1076) liegt ein Veräußerungsgewinn vor, soweit der bisherige Unternehmer Bruchteile seines Unternehmens abgibt und dafür mehr als den entsprechenden Teil seines Kapitalkontos erhält.

⁶⁵⁾ Vgl. *Hoffmann*, DStZA 1962 S. 108.

voller Höhe), oder so, daß A die Hälfte seines Betriebs an B veräußert, wofür er die Hälfte von dessen Kapitaleinlage erlangt (dann Realisierung nur zur Hälfte). Wer die Einheit der OHG und damit den Gesamthandscharakter der Mitunternehmerschaft betont, wird der ersten Auffassung zuneigen⁶⁶⁾; wer der Theorie von den Einzelbetrieben folgt, wird die zweite Auffassung verfechten⁶⁷⁾, für ihn spielt es keine Rolle, ob die stillen Reserven in der Gesellschaftsbilanz aufgelöst sind oder nicht. Allein die Ansicht, daß jeder Unternehmer als Unternehmer des ganzen Betriebs, nur beschränkt durch die Rechte der übrigen Mitunternehmer, anzusehen ist, vermag hier zu differenzieren und zu befriedigenden Ergebnissen zu führen:

Werden die bisherigen Buchwerte des alten Unternehmens beibehalten, so bleibt auch das alte Unternehmen erhalten. Dann ist A Unternehmer seines ganzen Betriebs geblieben, dessen steuerlicher Wert durch die Einlage des B um 150 000 DM auf 250 000 DM gestiegen ist. A ist dabei durch das Recht des B auf die Hälfte des Gesamtwerts beschränkt, so daß für sein steuerliches Kapitalkonto 125 000 DM verbleiben. Er hat durch die Aufnahme des B einen Betriebsgewinn von 25 000 DM erzielt. Werden die alten Buchwerte jedoch nicht fortgeführt, so wird auch der alte Betrieb nicht mehr fortgeführt. A ist vielmehr Unternehmer eines neuen Betriebs geworden, dessen Vermögen 300 000 DM beträgt, wobei er durch die Rechte des B auf die Hälfte des Vermögens beschränkt ist, so daß für sein steuerliches Kapitalkonto 150 000 DM verbleiben.

Zum gleichen Ergebnis für den Fall der Auflösung der stillen Reserven führt auch eine andere Überlegung: Die Annahme einer nur anteilmässi-

⁶⁶⁾ Im U. 21. 7. 37 VI A 729/36 StW 1937 Nr. 472 will der RFH die entgeltliche Abtretung des Betriebsvermögens durch den bisherigen Unternehmer „als Veräußerung des (ganzen) Betriebs unterstellen“, wenn die Erhöhung der letzten Buchwerte und damit des Kapitalkontos des bisherigen Inhabers zur Herstellung eines richtigen Wertverhältnisses erfolgt.

⁶⁷⁾ So meint Hoffmann (a. a. O.), wirtschaftlich betrachtet verkaufe der Einbringende zu dem Teil, zu welchem er am Gesellschaftsvermögen beteiligt werde, „an sich selbst“; daher sei es schwer vertretbar, insoweit eine Gewinnrealisierung anzunehmen.

Für Enno Becker (StW 1937 Sp. 1077) liegt jedenfalls kein Veräußerungsgewinn, sondern nur ein gewöhnlicher Gewinn vor, soweit die Buchwerte auch für den Teil, der dem bisherigen Alleininhaber „verbleibt“, erhöht werden. Eine völlige Aufgabe des Betriebs durch Einbringung in eine Mitunternehmerschaft will Enno Becker nur unter besonderen Umständen zugestehen, zum Beispiel, wenn eine größere Zahl von Betrieben gleicher oder ähnlicher Art zu einer großen Personengesellschaft zusammengeschlossen werde.

Mit der Auffassung, daß die OHG nur ein Rechtsverhältnis zwischen den Beteiligten sei, ist die Ansicht unvereinbar, die Aufnahme eines Teilhabers bedeute eine Veräußerung des ganzen Betriebs an die neugegründete Gesellschaft. Deshalb hat nach Veiel (StW 1941 Sp. 849) die Erhöhung der Buchansätze beim Eintritt eines Teilhabers nur einen laufenden Gewinn zur Folge. Handelt es sich um die Veräußerung eines Anteils an den Neueintretenden (Veiel sagt nicht, wann dieser Fall gegeben ist), so sei der Gewinn daraus als Veräußerungsgewinn begünstigt. Das gelte aber nicht für die Aktivierung aufgelöster stiller Reserven in dem dem Altgesellschafter verbleibenden Anteil.

gen Realisierung würde ein Abweichen von der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz bedeuten. Die Berichtigungsbilanz muß aber die Ausnahme bleiben; sie ist nur insoweit zulässig, als sie die steuerlich notwendigen Abschreibungen von der gemeinsamen Gesellschaftsbilanz zum Ausdruck bringt⁶⁸⁾.

2. Fall b)

In der Rechtsprechung bisher nur andeutungsweise behandelt ist dieser Fall. Auch hier wird den Beteiligten ein Wahlrecht zuzugestehen sein, ob sie die Buchwerte fortführen wollen oder nicht.

aa) Bei Fortführung der bisherigen Buchwerte ergibt sich folgendes vereinfachtes Bild der Gesellschaftsbilanz:

Gegenstände des bisherigen Betriebsvermögens	DM 100 000	Kapitalkonto A	DM 100 000
Einlage des B	100 000	do. B	100 000
	<u>200 000</u>		<u>200 000</u>

Daß B zur Abgeltung der anteilig erworbenen stillen Reserven unmittelbar an A noch 25 000 DM zahlt, ist ein Vorgang in dessen Betrieb. Beläst A das Geld nicht in seinem Betrieb, sondern verwendet er es privat, so ist darin eine Entnahme zu sehen. Die 25 000 DM sind für A Veräußerungsgewinn.

Für B ist eine Berichtigungsbilanz erforderlich, in der er die anteilig erworbenen stillen Reserven in Höhe von 25 000 DM als Mehrwert der Wirtschaftsgüter, in denen sie stecken, ausweist.

bb) Werden die stillen Reserven im Betriebsvermögen aufgelöst, so stellt sich der Vorgang in der Bilanz der Gesellschaft folgendermaßen dar:

Gegenstände des bisherigen Betriebsvermögens	DM 150 000	Kapitalkonto A	DM 125 000
Einlage des B	100 000	do. B	125 000
	<u>250 000</u>		<u>250 000</u>

Der Veräußerungsgewinn des A beträgt hier 50 000 DM (Erhöhung seines Kapitalkontos und Wert der Entnahme). Eine Berichtigungsbilanz, in der ein Minderwert der bisherigen Gegenstände des Betriebsvermögens mangels Realisierung ausge-

⁶⁸⁾ Vgl. Brönner, a. a. O., S. 746. Auch nach Herrmann-Heuer (Anm. 32 b/dd zu § 16 EStG) entsteht ein Veräußerungsgewinn in voller Höhe der Aufdeckung der stillen Reserven, weil „eine Ergänzungsbilanz mit negativem Kapital und negativen stillen Reserven kein Teil der Handelsbilanz und daher steuerlich unzulässig wäre“. Mirre (DStZ 1937 S. 632) hält zwar die Auffassung, der Mehrwert sei nur insoweit als verwirklicht anzusehen, als sein Verschwinden den bisherigen Inhaber nicht mehr berührt, für „einleuchtend“; dennoch tritt auch er unter Hinweis auf die praktischen Schwierigkeiten bei komplizierten Gewinnverteilungsabreden für eine sofortige volle Realisierung ein.

wiesen wird, kann A ebensowenig wie im Falle a) verlangen. Die Notwendigkeit einer Berichtigungsbilanz für B entfällt.

3. Fall c)

Allein hier ist die Aufnahme des B (bei Fortführung der Buchwerte) mit keiner Gewinnrealisierung verbunden. Nach außen hin ist B zwar gleichberechtigter Partner und damit auch Mitträger des Gesellschaftsvermögens einschließlich der stillen Reserven geworden. Infolge der Gewinnverteilungsabrede geht das Schicksal der stillen Reserven jedoch im Ergebnis in voller Höhe nach wie vor nur A etwas an. Der Eintritt des B zwingt ihn nicht, die stillen Reserven aufzudecken und jetzt schon zu versteuern⁶⁹⁾. Für die Auflösung der stillen Reserven in der Gesellschaftsbilanz ist auch kein ernsthafter Grund vorhanden, da die Gesellschafter dadurch dem Ziel, ihre Kapitalkonten ins richtige Verhältnis zueinander zu bringen, auch nicht näherkommen würden.

4. Ergänzungsfall

Soweit die Durchführung des angeführten Beispiels. Wie soll aber die steuerliche Behandlung erfolgen, wenn das Geschäft des A tatsächlich nur 80 000 DM wert ist und B eine Kapitaleinlage in gleicher Höhe leistet?

aa) Bei Fortführung der überhöhten Buchansätze würde sich folgende Gesellschaftsbilanz ergeben:

Gegenstände des bisherigen Betriebs- vermögens	DM	Kapital- konto A	DM
Bareinlage des B	100 000		90 000
	80 000	do. B	90 000
	180 000		180 000

A ist hier auf Grund der Vereinbarungen mit B gezwungen, an diesen Werte zu übertragen, die in seiner Schlußbilanz mit $100\,000 : 2 = 50\,000$ enthalten sind. Als Gegenleistung erhält er seinen Anteil an der Bareinlage des B im Wert von 40 000 DM. Der Unterschiedsbetrag von 10 000 DM bedeutet für ihn einen Verlust, der als „Veräußerungsverlust“ bezeichnet werden kann, aber deswegen keinen besonderen Vorschriften unterliegt⁷⁰⁾.

Für B ist wegen des Verbots der Überschreitung der Anschaffungskosten eine Berichtigungsbilanz aufzustellen, in der die Berücksichtigung des anteilig erworbenen Minderwerts der Gegenstände des bisherigen Betriebsvermögens (10 000 DM) zu einem steuerlichen Kapitalkonto von 80 000 DM führt.

bb) Im allgemeinen werden jedoch in der Eröffnungsbilanz der Personengesellschaft die über-

höhten Schlußbilanzwerte herabgesetzt werden:

Gegenstände des bisherigen Betriebs- vermögens	DM	Kapital- konto A	DM
Bareinlage des B	80 000		80 000
	80 000	do. B	80 000
	160 000		160 000

Dann entfällt die Notwendigkeit einer Berichtigungsbilanz für B. Fraglich und umstritten ist jedoch, ob hier für A eine Wertberichtigung stattfinden muß oder ob bei ihm ein „Veräußerungsverlust“ in Höhe von 20 000 DM anerkannt werden kann⁷¹⁾.

Man wird hier unterscheiden müssen: War das Betriebsvermögen des A tatsächlich nur 80 000 DM wert, so steht nichts im Wege, einen Veräußerungsverlust von 20 000 DM anzunehmen. War es aber doch 100 000 DM wert und erfolgten die Vereinbarungen mit B aus einer Zwangslage heraus, so muß der Gesichtspunkt zum Tragen kommen, daß A Unternehmer seines (nun erweiterten) Betriebs geblieben ist. Nur in dem Verhältnis, in dem die Gegenstände des Betriebsvermögens nun auch B zustehen, hat A bei der Einbringung seines Geschäfts einen Verlust erlitten. Er muß daher in einer Wertberichtigungsbilanz den ihm anteilig zustehenden Mehrwert (10 000 DM) ausweisen. War A zu den Vereinbarungen mit B nicht gezwungen, sondern hat er sie in Schenkungsabsicht getroffen, so kommt eine Herabsetzung der Buchwerte überhaupt nicht in Frage. Das Kapitalkonto des A verringert sich zwar auch dann auf 90 000 DM. Der Unterschiedsbetrag von 10 000 DM stellt jedoch eine Entnahme des A dar, so daß zur Ausweisung eines Verlustes kein Raum ist.

⁷¹⁾ Während der RFH im U. 21. 7. 37 VI A 729/36 StW 1937 Nr. 472 unter der Voraussetzung, daß der bisherige Alleinunternehmer wegen des tatsächlichen Minderwerts seines Betriebsvermögens gegenüber den Bilanzwerten gezwungen ist, zur Herstellung eines richtigen Wertverhältnisses sein Kapitalkonto für die Eröffnungsbilanz der Gesellschaft herabzusetzen, einen Veräußerungsverlust in voller Höhe annimmt und damit die Notwendigkeit einer Wertberichtigungsbilanz ablehnt, will Enno Becker (StW 1937 Sp. 1075) — von Ausnahmefällen, wie dem Zusammenschluß einer größeren Zahl gleicher Betriebe, abgesehen — einen Veräußerungsverlust nur insoweit anerkennen, als der frühere Alleinunternehmer Anteile unter dem Buchansatz abgegeben hat. Der BFH weist darauf hin, daß sich die Rechtslage nicht mit der bei der Erhöhung der Werte in der Gesellschaftseröffnungsbilanz deckt (U. 2. 2. 56 IV 625/54 StW 1956 Nr. 182 = BStBl 1956 III S. 124). Der Stpfl. sei zwar berechtigt, den höheren Teilwert für die Wirtschaftsgüter anzusetzen (soweit die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht überschritten werden), dagegen dürfe er nicht die sich aus den Bewertungsvorschriften des § 6 ergebenden Mindestansätze unterschreiten. In dem dem Urteil zugrunde liegenden Falle beruhte die niedrigere Bewertung des bisherigen Betriebsvermögens in der Gesellschaftseröffnungsbilanz auf dem unterschiedlichen Ansatz eines Bilanzpostens „Umbaukosten“. Diese waren vom FA nicht als laufende Unkosten, sondern als aktivierungspflichtige Ausgaben angesehen worden. Der BFH verlangte die Aufstellung einer Ergänzungsbilanz für A, in der der Teil der Umbaukosten, der seiner Beteiligung an der Gesellschaft entsprach, aktiviert werden mußte.

⁶⁹⁾ Vgl. BFH-U. 21. 8. 61 I 32/61 BStBl 1961 III S. 500.

⁷⁰⁾ Die gleiche Betrachtungsweise liegt dem BFH-U. 2. 2. 56 IV 625/54 StW 1956 Nr. 182 = BStBl 1956 III S. 124 zugrunde.

II. Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer zweigliedrigen Gesellschaft, dargestellt an vier Alternativen eines praktischen Falles und deren Variationen

Die Aufnahme eines Gesellschafters bedeutet nach der Einzelbetriebstheorie für den aufnehmenden Teil eine teilweise Veräußerung seines Betriebsvermögens und (als Entgelt hierfür) den teilweisen Erwerb des vom eintretenden Gesellschafter geleisteten Kapitalbeitrags. Nach der Theorie, wonach jeder Mitunternehmer ein durch die Rechte der anderen Mitunternehmer lediglich beschränkter Unternehmer des Gesamtbetriebs ist (Gesamtbetriebstheorie), ist die Aufnahme für den aufnehmenden Teil je nach Sachlage entweder eine Erweiterung des Betriebs, verbunden mit einer Belastung durch die Rechte des eintretenden Gesellschafters, oder eine Aufgabe des alten und die Aufnahme eines neuen Betriebs, der ebenfalls mit den Rechten des eintretenden Gesellschafters wie mit einer Hypothek belastet ist.

Anders beim Ausscheiden: Für die Vertreter der Einzelbetriebstheorie veräußert der ausscheidende Gesellschafter seinen bisherigen Teilbetrieb, so daß beim verbleibenden Gesellschafter ein entgeltlicher Erwerb vorliegt. Kaufpreis ist die dem Ausscheidenden gewährte Abfindung⁷²⁾. Vom Standpunkt der Gesamtbetriebstheorie aus wendet der verbleibende Gesellschafter den Betrag der Abfindung lediglich zur Befreiung von der Last auf, die die Beteiligung des ausscheidenden Gesellschafters für ihn bisher bedeutete⁷³⁾.

Um die auftretende Problematik näher beleuchten zu können, soll auch hier wieder von einem einfachen Vorgang in allen grundsätzlich möglichen Variationen ausgegangen werden.

In der Bilanz der Gesellschafter A und B sind die Gegenstände des Betriebsvermögens (abzüglich der Passiven) mit 200 000 DM bewertet. Das Kapitalkonto der beiden Gesellschafter beträgt je 100 000 DM. Der Gesellschafter B scheidet aus, A zahlt ihm eine Abfindung und führt den Betrieb als Einzelkaufmann fort.

Erste Alternative:

B erhält als Abfindung einen Betrag von 100 000 DM

- a) Der Buchwert der Gegenstände des Betriebsvermögens stimmt mit ihrem wirklichen Wert überein⁷⁴⁾.

⁷²⁾ So insbesondere Kobs, Austritt aus Personengesellschaften, 3. Aufl., S. 15.

⁷³⁾ Ausgehend von dem Satz, daß das Ausscheiden eines Gesellschafters einer OHG nur einen Vorgang im Betrieb des oder der verbleibenden Gesellschafter bedeutet (vgl. RFH-U. 30. 4. 35 VI A 604/33 RStBl 1935 S. 1296), ist die Rechtsprechung hier von jeher weit mehr der Gesamtbetriebstheorie gefolgt (vgl. insbesondere die sorgfältig begründete Entsch. 14. 3. 28 VI A 489/27 RStBl 1928 S. 166), hat aber auch immer wieder den Aspekt des entgeltlichen Einzelbetriebs-erwerbs betont.

⁷⁴⁾ Bei der Bewertung der Aktiva ist nicht vom Veräußerungswert auszugehen, da das Unternehmen ja bestehen bleibt. Es kommt auf den Wert der einzelnen Gegenstände aus der Sicht des fortgeführten Unternehmens an, vgl. Hartmann, Der lästige Gesellschafter in der Wirtschaftspraxis, S. 26. Auch der Geschäftswert ist grundsätzlich zu berücksichtigen.

Hier ergeben sich keinerlei Schwierigkeiten für die Besteuerung. Die Beteiligung des B ist 100 000 DM wert. Er veräußert sie zum Buchwert. A kauft den Teilbetrieb des B zum steuerlichen Buchwert (Einzelbetriebstheorie) bzw. befreit sich von einer Last, die steuerlich mit 100 000 DM zu Buche steht, durch Aufwendung von 100 000 DM (Gesamtbetriebstheorie). Für A und B ergeben sich weder Gewinn noch Verlust.

Bestreitet A den Abfindungsbetrag aus Betriebsmitteln, so bleibt sein steuerliches Kapitalkonto unverändert. Dem Abgang der Betriebsgegenstände auf der Aktivseite der Bilanz steht der Fortfall des Kapitalkontos B auf der Passivseite in gleicher Höhe gegenüber. Stammt der Abfindungsbetrag aus dem Privatvermögen des A, so liegt insoweit eine Einlage vor, durch die sich sein Eigenkapital erhöht.

- b) In den Buchwerten stecken stille Reserven in Höhe von 50 000 DM. B verzichtet auf seinen Anteil an den stillen Reserven, um von dem ihm lästigen Geschäft loszukommen:

An der Besteuerung ändert sich nichts. Der Verlust bisher nicht realisierter stiller Reserven ist steuerlich unbeachtlich, B kann also keinen Verlust aus Gewerbebetrieb geltend machen. Ebenso hat A keinen Gewinn erzielt, da kein Zwang besteht, die ihm zugewachsenen zulässig begründeten stillen Reserven aufzulösen⁷⁵⁾.

- c) Die Buchwerte sind überhöht. Das Unternehmen ist nur 150 000 DM wert. A verzichtet auf Berücksichtigung des Minderwerts, um B loszuwerden:

Auch hier ändert sich nichts an der Besteuerung. B braucht den Gewinn, den er durch sein Ausscheiden wirtschaftlich erzielt, nicht zu versteuern, da nur der Buchwert seiner Beteiligung maßgeblich ist. Andererseits bietet das Ausscheiden des B für A auch keinen Anlaß, die überhöhten Buchwerte herabzusetzen. Er hat steuerlich keinen Verlust erlitten.

Zweite Alternative:

B erhält eine Abfindung im Wert von 125 000 DM

- a) Das Unternehmen ist in Wahrheit 250 000 DM wert.

Durch das Ausscheiden realisieren sich die stillen Reserven bzw. der Geschäftswert, soweit sie bisher B zustanden. B erzielt einen tariflich begünstigten Veräußerungsgewinn in Höhe von 25 000 DM (§ 16 Abs. 1 Ziff. 2, § 34 Abs. 2 Ziff. 1 EStG). Diesem Gewinn des B steht aber kein Verlust des A in gleicher Höhe gegenüber⁷⁶⁾. Vom Standpunkt der Einzelbetriebstheorie ist das völlig klar: A hat den Teilbetrieb des B entgeltlich erworben. Die bezahlten 125 000 DM sind keine laufenden Betriebsausgaben, sondern Anschaffungskosten, A muß in seiner Bilanz die anteilig erworbenen stillen Re-

⁷⁵⁾ Vgl. Hartmann, S. 78, Krauss, DStBl 1937 Sp. 842.

⁷⁶⁾ So die allgemeine Meinung, vgl. insbesondere RFH-U. 14. 3. 28 VI A 489/27 RStBl 1928 S. 166 und 22. 11. 33 VI A 1203/32 StW 1934 Nr. 30 = RStBl 1934 S. 329, FG Münster U. 31. 3. 55 I c 42/54 EFG 1955 S. 266.

serven bzw. den anteilig erworbenen Geschäftswert aktivieren⁷⁷⁾.

Aber auch mit der Gesamtbetriebstheorie kommt man zu keinem anderen Ergebnis: A ist nun alleiniger Inhaber des Betriebsvermögens. Soweit die darin steckenden stillen Reserven und der Geschäftswert bisher anteilig B zustanden, werden sie durch die das Kapitalkonto des B übersteigende Abfindung offenbar und damit auch realisiert⁷⁸⁾. Dem hat A in seiner Bilanz Rechnung zu tragen. Es würde jeder vernünftigen Betrachtungsweise widersprechen, hier einen Verlust des A anzunehmen.

b) Das Unternehmen ist tatsächlich nur 200 000 DM wert. A leistet dennoch eine höhere Abfindung, um B loszuwerden, da dessen Ausscheiden als betriebliche Notwendigkeit erscheint.

Für B ändert sich steuerlich nichts. Die Abfindung gehört zu seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb auch insoweit, als sie den Wert seiner Beteiligung übersteigt. Die zusätzlichen 25 000 DM sind für ihn Veräußerungsgewinn, gleichgültig aus welchem Grunde sie bezahlt werden. Für A dagegen ist die Sachlage eine völlig andere, weil hier keine stillen Reserven offengelegt werden. A wendet, wirtschaftlich betrachtet, mehr auf, als er dafür bekommt. Ähnlich wie bei Reparaturkosten oder wie bei dem Erwerb eines Konkurrenzunternehmens zu überhöhtem Preis handelt es sich um einen „verlorenen Aufwand“. Es liegt daher nahe, bei A einen Verlust anzuerkennen.

Hier versagt die Einzelbetriebstheorie. Wenn A den Teilbetrieb des B für 125 000 DM erwirbt, so ist bei seiner Besteuerung von den Anschaffungskosten auszugehen. A muß den „Kaufpreis“ in voller Höhe aktivieren⁷⁹⁾. Anders nach der Gesamtbetriebstheorie: Der Betriebsausgabe des A in Höhe von 125 000 DM steht zweierlei gegenüber: zum einen die Befreiung von einer Last, die das Kapitalkonto des B (genauer: dessen wertmäßiger

Anspruch auf die Hälfte des Betriebsvermögens) in Höhe von 100 000 DM für A bedeutet. Zum anderen die Befreiung von der Last, die das Verbleiben des B im Betrieb bedeutet hätte. Diese Last war naturgemäß bisher nicht buchmäßig erfaßt. Ihr Wegfall stellt kein der Aktivierung fähiges Wirtschaftsgut dar. Soweit die Abfindung den Wert der Beteiligung des B überschreitet, liegt damit ein auch steuerlich anzuerkennender Verlust des A vor.

Die Rechtsprechung arbeitet hier mit der Gesamtbetriebstheorie. Vor Anerkennung eines Verlustes prüft sie allerdings sehr genau, ob wirklich keinerlei stille Reserven und kein Geschäftswert vorhanden sind, die den verbleibenden Gesellschafter zur Vornahme von Aktivierungen zwingen würden⁸⁰⁾. Erhält der ausscheidende Gesellschafter mehr als den Buchwert seines Kapitalkontos und seinen Anteil an den stillen Reserven, so ist in der Regel davon auszugehen, daß der Mehrbetrag für einen entsprechenden Anteil am Geschäftswert bezahlt wird⁸¹⁾. Dabei nimmt der BFH immer selbstverständlicher das Vorliegen eines Geschäftswerts an⁸²⁾. Die Frage, inwieweit beim Ausscheiden eines „lästigen Gesellschafters“ sein Anteil an den stillen Reserven abgegolten wird⁸³⁾, beurteilt der BFH nach objektiven Grundsätzen und erklärt die Vereinbarungen der Beteiligten hierüber für nicht bindend⁸⁴⁾. So sind in der Praxis Fälle selten, in denen Abfindungen an lästige Gesellschafter, die über deren Kapitalkonto hinausgehen, als verllorener Aufwand sofort abgeschrieben werden dürfen. Die Rechtsprechung stellt strenge Anforderungen an den Nachweis, daß es sich bei dem Ausscheidenden um einen „lästigen Gesellschafter“ handelt. Nach Ansicht des RFH ist dafür Voraussetzung, daß die anderen Gesellschafter davon ausgehen, daß er durch sein Verhalten den Betrieb wesentlich schädige, so daß es im betrieblichen Interesse ange-

⁷⁷⁾ Nach RFH-U. 14. 1. 42 VI 129/41 StW 1942 Nr. 10 = RStBl 1942 S. 314 ist der Mehrbetrag der Abfindung bei den Anlagegegenständen, deren Buchwert hinter dem Teilwert zurückbleibt, anteilmäßig unter Berücksichtigung des Teilwerts zu aktivieren. Dem verbleibenden Gesellschafter steht kein Wahlrecht zu, bei welchen Wirtschaftsgütern er den Mehrbetrag aktivieren will. Ebenso Sudhoff, Der Gesellschaftsvertrag der Personengesellschaften S. 198. Baier, DStZ 1937 S. 1212, will jedes einzelne Wirtschaftsgut doppelt bewerten: Jeder Gegenstand sei, soweit er schon bisher dem verbleibenden Gesellschafter zustand, mit dem Buchwert, soweit er vom Ausgeschiedenen übernommen wird dagegen mit dem Anschaffungswert anzusetzen. Kritisch dazu Veiel, StW 1941 Sp. 857 f.

⁷⁸⁾ Durch den Abschluß des Abfindungsvertrages ist der Geschäftswert, soweit er bisher anteilmäßig B zustand, vom Verkehr als geldwerter Gegenstand anerkannt und damit zu einem bewertungsfähigen Wirtschaftsgut geworden (vgl. RFH-U. 18. 6. 42 III 146/41 RStBl 1942 S. 884; Michels, Der Wirtschaftstreuhänder 1938 S. 438).

⁷⁹⁾ Zitzlaff (StW 1941 Sp. 1097) konstruiert einen Verlust des verbleibenden Gesellschafters mit Hilfe der Einzelbetriebstheorie, indem er in der Behandlung des Ausscheidens eines lästigen Gesellschafters einen Sonderfall der Abschreibung auf den Teilwert sieht. Diese Theorie versagt aber, wenn als Gegenwert der überhöhten Abfindung zunächst ein Geschäftswert angesetzt werden muß, da eine Abschreibung beim Geschäftswert unzulässig ist.

⁸⁰⁾ Vgl. FG Münster U. 31. 3. 55 I c 42/54 EFG 1955 S. 266; BFH-U. 11. 10. 60 I 229/59 BStBl 1960 III S. 509.

⁸¹⁾ Vgl. BFH-U. 12. 11. 57 I 53/57, teilweise mitgeteilt von Oswald in MStb 1959 S. 1, und U. 2. 5. 61 I 33/60 S BStBl 1961 III S. 365: Nur wenn die Beteiligten dartun können, daß und aus welchen Gründen dem Ausscheidenden ausnahmsweise mehr gezahlt werden mußte, als dem wahren Wert seines Geschäftsanteils entspricht, kann ein Teil der Abfindung sofort abzugsfähige Betriebsausgabe sein.

⁸²⁾ Während er im U. 10. 11. 60 IV 62/60 BStBl 1961 III S. 95 noch gesagt hatte, der Geschäftswert sei ein von den persönlichen Eigenschaften des Unternehmens losgelöst, dem Unternehmen als solchem innewohnender Wert, bei einem auf die persönliche Tätigkeit und Tüchtigkeit eines Unternehmers abgestellten Betrieb könne man daher im allgemeinen das Vorliegen eines Geschäftswerts nur dann annehmen, wenn neben diesen persönlichen Eigenschaften besondere, dem Unternehmen als wirtschaftlich selbständigem Organismus anhaftende Umstände festgestellt werden könnten, stellte er sich im U. 2. 5. 61 I 33/60 S BStBl 1961 III S. 365 auf den Standpunkt, auch die Tüchtigkeit des Unternehmers gehöre zu den den Geschäftswert schaffenden Tatbeständen. Aus der hohen Ertragsfähigkeit eines Unternehmens müsse auch dann auf einen entsprechenden Geschäftswert geschlossen werden, wenn die Erträge auf der besonderen Tüchtigkeit des verbleibenden Gesellschafters beruhten.

⁸³⁾ Insoweit ist die Abfindung aktivierungspflichtig, wie U. 11. 10. 60 I 229/59 BStBl 1960 III S. 509 klarstellt.

⁸⁴⁾ Vgl. U. 9. 1. 62 I 163/61 DB 1962 S. 457.

bracht sei, ihn auszuschalten⁸⁵). Diese Formulierung ist etwas mißverständlich; im allgemeinen beurteilt die Rechtsprechung die Frage der Lästigkeit nach objektiven Gesichtspunkten: Auch unbeteiligten Dritten muß der Gesellschafter als lästig erscheinen⁸⁶).

Der gleichen steuerlichen Behandlung unterliegt der Fall, daß B vorzeitig ausscheidet und A ihm die zusätzlichen 25 000 DM als Entschädigung für die zukünftigen Gewinne zahlt, die B wegen seines vorzeitigen Ausscheidens entgehen⁸⁷). Die Tatsache, daß der Gewinn künftig A allein zusteht, ist für ihn kein der Aktivierung fähiges Wirtschaftsgut, sondern lediglich die Befreiung von einer in der Bilanz jedenfalls nicht selbständig erscheinenden Last, nämlich der Verpflichtung, die zukünftigen Gewinne mit B zu teilen⁸⁸).

Dritte Alternative:

B erhält eine Abfindung in Höhe von 100 000 DM und weitere Zahlungen in der Zukunft

Hier gibt es unzählige verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten. Für die steuerliche Behandlung bei A ist zunächst entscheidend, ob für die Zuzahlung der Zahlungen der Gesichtspunkt des Erwerbs zusätzlicher wirtschaftlicher Werte ausschlaggebend ist oder ob der Gedanke der Versorgung des B bzw. seiner Erben im Vordergrund steht⁸⁹). Sollen mit den zugesagten Zahlungen die bisher B anteilig zustehenden stillen Reserven oder der Geschäftswert abgegolten werden, so hat A die anteilig erworbenen Werte zu aktivieren und die Verpflichtung, die zukünftigen Zahlungen in Höhe der Kapitalschuld bzw. der nach der Rentenformel kapitalisierten Rentenschuld zu passivieren. Materiell handelt es sich bei den Zahlungen um sogen. Kaufpreistraten. Dagegen besteht kein Zwang zur Passivierung, wenn die Zahlungen vorwiegend aus dem Versorgungsgedanken geleistet werden. Dann handelt es sich um eine sogen. betriebliche Versorgungsrente, deren Höhe der Leistungsfähigkeit des Betriebs angepaßt sein wird und die daher aus den laufenden Einkünften gedeckt werden soll. Die einzelnen Zahlungen bilden jeweils Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Ziff. 1 EStG) im Jahre der Zahlung. Ist das Ende der Zahlungen auf ungewisse Ereignisse, etwa auf das Lebensende der Empfänger, abgestellt, so steht nach der Rechtsprechung⁹⁰)

⁸⁵) U. 27. 4. 38 VI 208/38 StW 1938 Nr. 348 = RStBl 1938 S. 662.

⁸⁶) Vgl. die bei Hartmann, a. a. O., S. 72 angeführten Beispiele. Insbesondere kommen Geschäftsuntüchtigkeit oder unredliches Verhalten in Betracht. Persönliche Mißstimmigkeiten sind nicht ausreichend (vgl. Littmann, Anm. 369 zu § 6 EStG).

⁸⁷) Anders bei bloßer Deklaration des zur Abgeltung stiller Reserven gezahlten Mehrbetrages der Abfindung als Gewinngarantie, vgl. RFH-U. 26. 10. 33 VI A 636/33 StW 1933 Nr. 766 b = RStBl 1934 S. 237.

⁸⁸) Vgl. RFH-U. 22. 11. 33 VI A 1203/32 StW 1934 Nr. 30 = RStBl 1934 S. 329; BFH-U. 10. 11. 60 IV 62/60 BStBl 1961 III S. 95.

⁸⁹) Vgl. RFH-U. 15. 11. 33 VI A 1377/32 StW 1934 Nr. 31.

⁹⁰) Vgl. RFH-U. 15. 11. 33 VI A 1377/32 StW 1934 Nr. 31 und BFH-U. 12. 7. 55 I 232/54 StW 1956 Nr. 121 = BStBl 1955 III S. 302 = BFH 61, 272.

der Versorgungscharakter so stark im Vordergrund, daß selbst dann für eine Aktivierung und entsprechende Passivierung kein Raum ist, wenn die Zahlungen gleichzeitig als „Entgelt“ für stille Reserven gedacht sind.

Bei B oder seinen Erben sind die Zahlungen, soweit es sich um Kaufpreistraten, Veräußerungsrenten oder betriebliche Versorgungsrenten handelt, solange nicht steuerpflichtig, als sie einschließlich der Sofortabfindung beim Ausscheiden nicht den Betrag des steuerlichen Kapitalkontos B erreichen. Sobald sie ihn übersteigen, sind sie sogen. nachträgliche gewerbliche Einkünfte, die mit dem gewöhnlichen Steuersatz zu versteuern sind⁹¹). Versorgungsrenten, die aus außerbetrieblichen Gründen gezahlt werden, sind von ihrem Beginn an vom Empfänger nach § 22 Ziff. 1 EStG zu versteuern⁹²).

Vierte Alternative:

B erhält eine Abfindung in Höhe von 75 000 DM

a) Die Buchwerte sind überhöht, das Unternehmen ist nur 150 000 DM wert.

B erleidet hier einen Veräußerungsverlust in Höhe von 25 000 DM, den er von seinem laufenden Jahresgewinn und soweit er diesen übersteigt, vom Gesamtbetrag der sonstigen Einkünfte abziehen kann. A würde bei Fortführung der überhöhten Buchwerte ohne Ergänzungsbilanz einen Gewinn von 25 000 DM erzielen. Dieses Ergebnis würde offensichtlich jeder vernünftigen Betrachtungsweise widersprechen⁹³).

Nach der Einzelbetriebstheorie hat A seinen bisherigen Betrieb mit den alten Buchwerten (100 000 DM) fortzuführen, während er für den Betrieb des B, den er für 75 000 DM erwirbt, die Anschaffungskosten anzusetzen hat. Jeder Gegenstand des Betriebsvermögens unterliegt damit einer doppelten Bewertung: Soweit er A schon bisher anteilig zuzustand, bewendet es bei den alten Buchwerten, soweit A ihn anteilig von B erwirbt, ist ein Minderwert in Höhe von 25 % abzuziehen⁹⁴). Diese Behandlung wirkt etwas unnatürlich und umständlich. Darüber hinaus verstößt sie bei konsequenter Durchführung gegen den Grundsatz des Bilanzzusammenhangs. Der anteilige Übergang von Betriebsvermögen auf den verbleibenden Gesellschafter kann nicht zu einer Wertminderung führen. Auch die „Hälfte“, die A angewachsen ist, war schon bisher Bestandteil des nun von A allein geführten Betriebs. Allerdings führt die Einzelbe-

⁹¹) Vgl. Enno Becker, StW 1930 Sp. 280; Möhle, S. 146; BFH-U. 12. 7. 55 I 232/54 StW 1956 Nr. 121 = BStBl 1955 III S. 302 = BFH 61, 272.

⁹²) Vgl. BFH-U. 12. 7. 55 I 232/54 StW 1956 Nr. 121 = BStBl 1955 III S. 302 = BFH 61, 272.

⁹³) Die Ansicht *Veiels* (StW 1941 Sp. 858): Was für den ausscheidenden Teilhaber verwirklichter Verlust sei, müsse für den verbleibenden Teilhaber verwirklichter Gewinn sein, ist zumindest in dieser Allgemeinheit nicht haltbar. Man kann hier nicht mehr von einer „innerbetrieblichen Umschichtung“ sprechen.

⁹⁴) So noch RFH-U. 17. 12. 30 VI A 1452/28 StW 1931 Nr. 303 = RStBl 1931 S. 254 und 23. 3. 38 VI 704/37 StW 1938 Nr. 237 = RStBl 1938 S. 639.

triebstheorie zu dem befriedigenden Ergebnis, daß bei A weder Gewinn noch Verlust vorliegt.

Zum gleichen Ergebnis kann man indes auch auf einfachere Weise mit der Gesamtbetriebstheorie gelangen: A befreit sich durch Zahlung der 75 000 DM von einer Last, die zwar mit 100 000 DM zu Buche stand, in Wahrheit jedoch nur 75 000 DM ausmachte, wie die tatsächliche Durchführung beweist. Das Ausscheiden des B wird für A zum Anlaß, in solchem Ausmaß Abschreibungen in Richtung auf den Teilwert vorzunehmen, daß das Ausscheiden des B auch buchmäßig für ihn zu keinem Gewinn führt⁹⁵⁾.

b) Das Unternehmen ist tatsächlich 200 000 DM wert. B gibt sich jedoch aus einer Zwangslage heraus mit 75 000 DM zufrieden⁹⁶⁾.

Für B ändert sich nichts⁹⁷⁾. Sein „Veräußerungsverlust“ beträgt 25 000 DM. Dagegen liegt es nahe, bei A einen Gewinn anzunehmen. Hier versagt erneut die Einzelbetriebstheorie: Wenn A den bisherigen Einzelbetrieb des B für 75 000 DM erwirbt, so hat er ihn wegen des Verbots der Überschreitung der Anschaffungskosten auch mit 75 000 DM zu bewerten. Für den buchmäßigen Ausweis eines Gewinns ist damit kein Raum⁹⁸⁾. Anders nach der Gesamtbetriebstheorie: Zur Befreiung von der mit 100 000 DM zu Buche stehenden Last, die das Kapitalkonto des B für ihn bisher darstellte, muß er nur 75 000 DM aufwenden. Daraus ergibt sich ein Buchgewinn in Höhe von 25 000 DM⁹⁹⁾. Für eine Abschreibung auf den Teilwert ist hier kein Raum, da die Gegenstände

⁹⁵⁾ So RFH-U. 17. 9. 41 VI 12/41 StW 1941 Nr. 423 = RStBl 1941 S. 842 = RFH 50, 349. Auch Sudhoff, Der Gesellschaftsvertrag der Personengesellschaften, S. 155 und Hartmann, a. a. O., S. 84 f. treten für einen Ausgleich durch Offenlegung der bisher verdeckten Verluste ein. Natürlich darf bei keinem Gegenstand der Teilwert unterschritten und auch kein negativer Firmenwert passiviert werden. Nach RFH-U. 17. 12. 30 VI A 1452/28 StW 1931 Nr. 303 = RStBl 1931 S. 254 deutet die niedrigere Abfindung regelmäßig darauf hin, daß der gemeine Wert der Gegenstände des Betriebsvermögens geringer ist als ihr Buchwert. Die Parallele zum Fall der das Kapitalkonto übersteigenden Abfindung (zweite Alternative) wird hier besonders deutlich: Dort wird vermutet, daß die Gegenstände des Betriebsvermögens wertvoller sind, als es ihrem Buchwert entspricht.

⁹⁶⁾ Solche Fälle waren beim Ausscheiden jüdischer Teilhaber während des Dritten Reiches besonders häufig.

⁹⁷⁾ Es sei denn, er handelte in Schenkungsabsicht.

⁹⁸⁾ So insbesondere RFH-U. 23. 3. 38 VI 704/37 StW 1938 Nr. 237 = RStBl 1938 S. 639; Baier, DStZ 1937 S. 1212; Zitzloff StW 1941 Sp. 1093 ff.

⁹⁹⁾ So RFH-U. 17. 9. 41 VI 12/41 StW 1941 Nr. 423 = RStBl 1941 S. 842 = RFH 50, 349 unter der Voraussetzung, daß klar und unwiderlegbar feststeht, daß die Abfindung erheblich hinter dem maßgebenden Kapitalkonto zurückbleibt und besondere Umstände dafür erkennbar sind, daß sich der Ausscheidende trotzdem mit dem niedrigeren Abfindungsbetrag zufriedengeben muß. Diese Möglichkeit zog schon das U. 17. 12. 30 VI A 1452/28 StW 1931 Nr. 303 = RStBl 1931 S. 254 in Betracht.

Eindeutig auf dem Boden dieser Theorie steht der BFH, wenn er im U. 20. 3. 62 I 63/61 BStBl 1962 III S. 233 sagt, für den verbleibenden Gesellschafter liege kein Anschaffungsgeschäft i. S. des § 6 Abs. 1 Ziff. 1 EStG, sondern „ein sich im betrieblichen Bereich vollziehender Zuwachs von Vermögen“ vor. Zur Annahme eines Gewinns kommt der BFH allerdings nur, „wenn eindeutig festgestellt werden kann, daß der Teilwert des Kapitalanteils nicht unter dem Buchwert liegt“ (so der Leitsatz a. a. O.).

des Betriebsvermögens nicht überbewertet sind. Vielmehr ist für A der Betrieb um den Betrag des Disagios, das ihm vorher nicht zustand, wertvoller geworden.

Ergänzung: Die sog. Realteilung

Bisher wurden nur Fallgestaltungen behandelt, bei denen der ausscheidende Gesellschafter eine Geldabfindung erhielt. Anders ist die Sachlage, wenn der ausscheidende Mitunternehmer mit Sachwerten des Betriebsvermögens abgefunden wird. Es kommt vor, daß nach der Auflösung einer Gesellschaft jeder Gesellschafter einen nun selbstständigen Teil des ehemaligen Gesamtbetriebs weiterführt¹⁰⁰⁾, oder daß der ausscheidende Gesellschafter die ihm übertragenen Teile des Gesamtbetriebs zum Aufbau eines neuen Unternehmens verwendet¹⁰¹⁾. In beiden Fällen findet grundsätzlich keine Realisierung von Gewinn oder Verlust statt, wenn das Verhältnis der Buchwerte der übernommenen Gegenstände mit den bisherigen Anteilsverhältnissen übereinstimmt. Die Buchwerte können in diesem Falle fortgeführt werden. Der BFH¹⁰²⁾ begründet dieses Ergebnis mit der Einzelbetriebstheorie: Es handele sich letzten Endes um eine Übernahme von Wirtschaftsgütern aus einem Betrieb in einen anderen Betrieb desselben Gesellschafters¹⁰³⁾. Diese Rechtfertigung stimmt aber genauso mit der Gesamtbetriebstheorie überein. Unter Verzicht auf das gesamthänderische Eigentum am ganzen Unternehmen erlangt jeder Mitunternehmer die volle Herrschaftsgewalt über selbstständige Teile des bisherigen Unternehmens, das nun in seinen Gliedern weiterlebt. Führen beide Teilhaber ihren Betrieb fort, so besteht kein Anlaß zur Annahme einer Gewinnverwirklichung.

III. Die übrigen Fälle des Gesellschafterwechsels

Alle übrigen Fälle des Gesellschafterwechsels lassen sich ohne theoretische Schwierigkeiten auf die beiden bisher behandelten Grundtypen zurückführen. Für die Besteuerung des in ein Unternehmen eintretenden Gesellschafters kann es keine Rolle spielen, ob das Unternehmen bisher von einem Einzelkaufmann oder von einer Personengesellschaft betrieben worden ist. Aber auch für die steuerliche Behandlung des aufnehmenden Unternehmers macht es keinen Unterschied, ob er den Betrieb bisher allein oder mit anderen Mitunternehmern geführt hat. In jedem Fall ist er nach der

¹⁰⁰⁾ Realteilung im engeren Sinne, vgl. den dem BFH-U. 6. 5. 52 I 17/52 StW 1952 Nr. 167 = BStBl 1952 III S. 183 zugrunde liegenden Fall. Dort hatte der eine Partner das Hauptgeschäft einer Kolonialwarenhandlung, der andere die beiden Zweigbetriebe übernommen.

¹⁰¹⁾ Realteilung im weiteren Sinne, vgl. den Fall des U. 17. 5. 60 I 165/59 DB 1960 S. 801. Im Falle des U. 20. 3. 62 I 63/61 BStBl 1962 III S. 233 lehnte der BFH die Annahme einer Realteilung ab, da die dem einen Partner überlassenen Wirtschaftsgüter die Fortführung eines eigenen Gewerbebetriebs nicht gestatteten, er vielmehr einen neuen Betrieb gegründet hatte.

¹⁰²⁾ U. 6. 5. 52 I 17/52 StW 1952 Nr. 167 = BStBl 1952 III S. 183 und 17. 5. 60 I 165/59 DB 1960 S. 801.

¹⁰³⁾ Vgl. auch Kayser-Seithel, RWP Lfg. 526 vom 20. 10. 62 S. 57.

hier vertretenen Gesamtbetriebstheorie Unternehmer des ganzen Unternehmens gewesen, sei es unbeschränkt oder schon bisher beschränkt durch die Rechte anderer Unternehmer. Ebenso ist es für die Besteuerung eines ausscheidenden Gesellschafters gleichgültig, ob nach seinem Ausscheiden eine mehrgliedrige Gesellschaft verbleibt oder ob er nur einen Partner hatte, der das Unternehmen nun als Einzelkaufmann fortführt. Nichts anderes gilt für die Behandlung des oder der verbleibenden Gesellschafter.

Interessant ist in diesem Zusammenhang noch folgende besondere Gestaltung:

B, ein Gesellschafter der zweigliedrigen Gesellschaft A und B, dessen steuerliches Kapitalkonto 100 000 DM beträgt, veräußert seine Beteiligung (mit Zustimmung des A) gegen Zahlung von 125 000 DM an C. C tritt an die Stelle des B in die fortgeführte Gesellschaft mit einem Kapitalkonto von 100 000 DM.

Hier liegt das Erfordernis der Aufstellung einer Berichtigungsbilanz für C zwingend auf der Hand. Die Besteuerung des A kann nicht davon abhängen, welchen Betrag C an B als Entgelt für die Veräußerung zahlt. Insbesondere kann A durch den geschilderten Vorgang nicht gezwungen werden, die ihm anteilig zustehenden stillen Reserven aufzudecken. Bei ihm hat sich nichts geändert: Die Last, die die Rechte des C an „seinem“ Unternehmen für ihn darstellen, entspricht genau der Last, die die Beteiligung des B für ihn bedeutete. Wenn aber einerseits A berechtigt ist, die bisherigen Buchwerte fortzuführen, andererseits B gezwungen ist, die für den Erwerb der Beteiligung bezahlten 125 000 DM in voller Höhe zu aktivieren, so kommt man nicht um die Aufstellung einer Berichtigungsbilanz herum.

D. Bedeutung besonderer Rechtsbeziehungen zwischen der Personengesellschaft und einzelnen Gesellschaftern

Das Zivilrecht unterscheidet die Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, die auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhen, von solchen Rechtsbeziehungen, die ebenso zwischen der Gesellschaft und einem gesellschaftsfremden Dritten bestehen könnten. Für letztere räumt es dem Gesellschafter die Rechtsstellung eines Drittgläubigers ein. Bei der Geltendmachung solcher Forderungen gegen die anderen Gesellschafter muß er sich nur seinen verhältnismäßigen Anteil an der Gesellschaftsschuld abziehen lassen¹⁰⁴).

Ob diese Unterscheidung auch für das Steuerrecht Geltung beanspruchen kann, gehört zu den umstrittensten Fragen bei der Besteuerung von Mitunternehmenschaften. In erster Linie geht es dabei um die Auslegung der Vorschrift des § 15 Ziff. 2 2. Halbsatz EStG, wonach zu den gewerblichen Einkünften eines Mitunternehmers neben den Gewinnanteilen auch die Vergütungen gehören, die er von der Gesellschaft für seine Tätig-

keit in ihrem Dienst oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern erhält. Der Wortlaut besagt nur, daß nach dem Willen des Gesetzgebers solche Vergütungen nicht als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen bzw. aus Vermietung und Verpachtung, sondern als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfaßt werden sollen. Zusätzlich ergibt sich daraus im Zusammenhang mit § 215 Abs. 2 Ziff. 2 AO, daß sie bei der einheitlichen Gewinnfeststellung mitberücksichtigt werden sollen. Ob der Bestimmung auch noch eine weitere Bedeutung zukommt, soll — unbeschadet der Tatsache, daß die steuerliche Behandlung bei allen Arten sogen. gesellschaftsfremder Rechtsbeziehungen die gleiche sein muß — angesichts der bisherigen unterschiedlichen Behandlung bei den verschiedenen möglichen Rechtsbeziehungen gesondert untersucht werden.

I. Miet- und Pachtverhältnisse

1. Überlassung von Wirtschaftsgütern an die Gesellschaft durch einzelne Gesellschafter

In der Praxis kommt es häufig vor, daß ein Gesellschafter ein ihm gehöriges Grundstück, das zu Betriebszwecken benötigt wird, nicht in das Gesellschaftsvermögen einbringt, sondern es der Gesellschaft nur miet- oder pachtweise zur Verfügung stellt. Zivilrechtlich ist die Lage eindeutig: Das Grundstück verbleibt im Eigentum des Gesellschafters; auf Grund des Mietvertrags kann dieser von der Gesellschaft für die Benützung ein Entgelt verlangen. Steuerlich erhebt sich aber sofort die Frage: Wird das Grundstück durch die betriebliche Nutzung nicht Teil des Betriebsvermögens der Gesellschaft oder, wenn man nicht von einem Betriebsvermögen der Gesellschaft sprechen kann, des Betriebsvermögens des Gesellschafters?

Daß es sich um Betriebsvermögen handeln muß, wurde gleich in dem — soweit ersichtlich — ersten Fall deutlich, in dem sich die höchstrichterliche Rechtsprechung mit der Frage zu beschäftigen hatte¹⁰⁵). Bei der Umwandlung einer Einzelfirma in eine OHG hatte der bisherige Einzelunternehmer Grundstücke, die eine wesentliche Grundlage des fortgeführten Unternehmens bildeten, nicht mit eingebracht, sondern lediglich an die Gesellschaft verpachtet. Unter Berufung auf § 26 Abs. 2 Nr. 3 des damals geltenden RBewG, wonach zum gewerblichen Betrieb einer OHG oder KG auch diejenigen Gegenstände gehörten, die im Eigentum eines oder mehrerer oder aller Gesellschafter standen und dem Betrieb der Gesellschaft dienten, entschied der RFH, daß die Grundstücke nicht infolge der Zurückbehaltung Privatvermögen des bisherigen Alleinunternehmers geworden seien¹⁰⁶). Die Frage, ob bezüglich der zurückbehaltenen Grundstücke ein „besonderer Betrieb“ des bisherigen Alleinunternehmers anzunehmen sei, oder ob die Angelegen-

¹⁰⁵) RFH-U. 22. 12. 31 VI A 1949/29 RStBl 1932 S. 388.

¹⁰⁶) Andernfalls hätte dieser die Differenzen zwischen Buch- und Teilwert als Entnahmegewinn versteuern müssen.

¹⁰⁴) Vgl. RGZ 153 S. 305.

heit einkommensteuerlich so aufzufassen sei, „als ob auch diese Grundstücke in die Gesellschaft eingebracht worden wären und als Gegenleistung seitens der Gesellschaft dem Beschwerdeführer (Gesellschafter) — in Höhe des vereinbarten ‚Pachtzinses‘ — ein Voraus an dem Gewinn der Gesellschaft eingeräumt worden sei“, ließ der RFH damals ausdrücklich unentschieden.

Die zur Begründung herangezogene Vorschrift wurde im Jahre 1934 durch § 54 Abs. 1 RBewG 1934 verdrängt, wonach zum Betriebsvermögen alle Teile einer wirtschaftlichen Einheit, die dem Betrieb eines Gewerbes als Hauptzweck dient, gehören, „soweit die Wirtschaftsgüter dem Unternehmer gehören“. Die Rechtsprechung ließ sich indessen von dem einmal eingeschlagenen Weg nicht mehr abbringen. So heißt es in einem RFH-U. 29. 9. 37¹⁰⁷⁾, Grundstücke, die dem Betrieb einer Personengesellschaft dienen, aber nur einem oder mehreren Gesellschaftern gehören, seien dann zum „notwendigen Betriebsvermögen der Gesellschaft“ zu rechnen, wenn sie eine wesentliche und unentbehrliche Grundlage des Betriebs bildeten¹⁰⁸⁾. Die im U. 22. 12. 31 RStBl 1932 S. 388 noch offene Frage, ob neben dem Betriebsvermögen der Gesellschaft noch ein besonderes Betriebsvermögen eines einzelnen Gesellschafters bestehen könne, wurde vom RFH endgültig im Jahre 1944 verneint¹⁰⁹⁾ mit der Begründung, es wäre widersinnig, wollte man zwei verschiedene Betriebsvermögeneinheiten annehmen. In der Entscheidung wird die Auffassung, daß nur die der Gesamtheit der Gesellschafter gehörigen Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen der OHG gehörten, noch einmal ausdrücklich abgelehnt. Mit Recht wird dabei darauf hingewiesen, daß diese Auffassung nur richtig wäre, wenn die Gesamtheit der Gesellschafter als solche, nicht aber der einzelne Gesellschafter als Betriebsinhaber anzusehen wäre. Demgegenüber folgt der RFH aus dem Wortlaut des § 56 Abs. 1 Ziff. 7 RBewG, daß jedenfalls für die Einheitsbewertung (um die es in dem Urteil ging) die einzelnen Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen seien¹¹⁰⁾. Daneben hatte der RFH ein dem Betrieb einer OHG dienendes Grundstück, das nicht der OHG, sondern einer aus den gleichen Beteiligten mit gleichem Beteiligungsverhältnis bestehenden Erbengemeinschaft gehörte,

zum Betriebsvermögen der OHG gerechnet und die Trennung der Eigentumsverhältnisse im Ergebnis nur als „leere Form“ angesehen¹¹¹⁾. Diese beiden Gedanken faßte der BFH zusammen, indem er einen Schritt weiterging¹¹²⁾: Zum notwendigen Betriebsvermögen einer OHG sind die den Gesellschaftern zustehenden Anteile an einem Grundstück, das der OHG dient, auch dann zu rechnen, wenn es sich im Eigentum einer Gesamthandsgemeinschaft befindet, an der auch Nichtgesellschafter beteiligt sind. Unter Berufung auf § 11 Ziff. 5 StAnpG nahm der BFH damit in Kauf, daß die Zugehörigkeit eines Grundstücks zum Betriebsvermögen in solchen Fällen nicht einheitlich beurteilt werden kann.

Die Hinzurechnung der einem einzelnen Gesellschafter gehörigen und von diesem der Gesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen der Gesellschaft hat im neueren Schrifttum scharfe Kritik erfahren¹¹³⁾, die sich vor allem darauf gründet, daß das Steuerrecht nicht ein zivilrechtlich unzulässiges Vorgehen — die Aufnahme von nicht der Gesellschaft gehörigen Wirtschaftsgütern in die Bilanz der Gesellschaft — zur Pflicht machen könne.

Dieser Kritik Rechnung zu tragen und gleichzeitig die berechtigten Gedanken der Rechtsprechung zu berücksichtigen, ist nur vom Standpunkt der „Gesamtbetriebstheorie“ aus möglich: Wenn jeder Gesellschafter Unternehmer des gesamten Gewerbebetriebs ist, so steht er der betrieblichen Sphäre, die durch seine Betätigung im Rahmen der Personengesellschaft entsteht, so gegenüber, als ob der Gewerbebetrieb in vollem Umfang sein eigener wäre¹¹⁴⁾. Das gilt insbesondere für die Frage, was Betriebsvermögen ist. Deshalb können die Grundsätze über das notwendige Betriebsvermögen auch für die Besteuerung der Mitunternehmenschaften Geltung beanspruchen: Ein Mitunternehmer kann nicht zweierlei im Geschäft arbeitendes Vermögen haben; das Vermögen der Gesellschaft ist ja, beschränkt durch die Rechte der übrigen Gesellschafter, sein Vermögen. Von einem „Betriebsvermögen der Gesellschaft“¹¹⁵⁾ kann man konkret nur im Hinblick auf die Zuordnung des Vermögens zu einem Mitunternehmer sprechen. Mit Recht sieht Enno Becker¹¹⁶⁾ in der Zurechnung der in Frage stehenden Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen der Mitunternehmenschaft einen überflüssigen und leicht irreführenden Umweg. Es ist wirklich einfacher, nur ein Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer anzunehmen¹¹⁷⁾. Dann erscheint das der Gesellschaft verpachtete Grund-

¹⁰⁷⁾ VI A 473/37 StW 1937 Nr. 545 = RStBl 1937 S. 1204.

¹⁰⁸⁾ Im U. 4. 1. 39 VI 807/38 StW 1939 Nr. 108 = RStBl 1939 S. 284 stellte der RFH klar, daß es sich bei einem Grundstück, das dem Betrieb einer Personengesellschaft dient, auch dann um ein Betriebsgrundstück handelt, wenn bei seiner Einbringung in die Gesellschaft vereinbart wird, daß Gewinne und Verluste aus dem Grundstück ausschließlich den einbringenden Gesellschafter treffen sollen. In der Vereinbarung sah der RFH eine bloße Gewinnverteilungsabrede.

¹⁰⁹⁾ U. 9. 3. 44 III 81/43 StW 1944 Nr. 125 = RStBl 1944 S. 491.

¹¹⁰⁾ Umgekehrt Thier, a. a. O., S. 190: Da Betriebsinhaber die Gesellschaft sei, gehörten Wirtschaftsgüter, die im Eigentum eines Gesellschafters stünden, nicht zum Betriebsvermögen der Gesellschaft. Nach Thier bilden die der Gesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter Betriebsvermögen nur bei dem überlassenden Gesellschafter (S. 66). Auch das soll nur gelten, wenn sie so umfänglich sind, daß sie die wesentliche Grundlage des Betriebs der Gesellschaft bilden (S. 190).

¹¹¹⁾ U. 2. 11. 38 VI 585/38 StW 1938 Nr. 682 = RStBl 1938 S. 88.

¹¹²⁾ U. 18. 3. 58 I 147/57 StW 1959 Nr. 57 = BStBl 1958 III S. 262.

¹¹³⁾ Insbesondere bei Fink, StbJb 1955/56 S. 534; ihm folgend Römer, BB 1957 S. 1276.

¹¹⁴⁾ So schon Baltzer, DStZA 1954 S. 188.

¹¹⁵⁾ Diesen Ausdruck verwenden neben dem BFH a. a. O. auch noch Zintzen, StbJb 1951 S. 180 ff.; Herrmann-Heuer, Anm. 27 c/aa zu § 15 EStG; Stausberg, RWP Lfg. 526 vom 20. 11. 62 S. 48.

¹¹⁶⁾ StW 1937 Sp. 1080.

¹¹⁷⁾ So Veiel, StW 1941 Sp. 832 im Anschluß an Enno Becker a. a. O.

stück zwanglos als notwendiges Betriebsvermögen des Gesellschafters, der es der Gesellschaft überlassen hat¹¹⁸⁾.

In der Praxis wird man allerdings von dem in der Gesellschaftsbilanz erfaßten Eigenvermögen der Gesellschaft ausgehen. Die Pachtgegenstände sind dann nicht unmittelbar in der Steuerbilanz der Gesellschaft aufzuführen¹¹⁹⁾, sondern in einer Ergänzungsbilanz¹²⁰⁾ für den Gesellschafter, dem sie gehören. Die steuerliche Hauptbilanz stimmt dann insoweit mit der handelsrechtlichen Gesellschaftsbilanz zusammen und die steuerliche Gewinnerlegung ist wesentlich einfacher, als wenn man den Umweg über eine komplizierte Gewinnverteilungsabrede einschlägt¹²¹⁾.

Daraus ergeben sich folgende Folgerungen für die Besteuerung: Die pachtweise Überlassung eines Wirtschaftsguts an die Gesellschaft stellt sich einkommensteuerlich als Einlage dar. Das Wirtschaftsgut ist grundsätzlich mit dem Teilwert¹²²⁾ in einer Ergänzungsbilanz zur steuerlichen Hauptbilanz anzusetzen. In der Ergänzungsbilanz können Abschreibungen vorgenommen werden, deren Ergebnis allein den Eigentümer der Wirtschaftsgüter trifft. Die Pachtzinsen sind für sämtliche Mitunternehmer Betriebsausgaben, für den Eigentümer gleichzeitig Betriebseinnahmen, von denen die Unterhaltungskosten, soweit sie nicht von der Gesellschaft übernommen werden, abzusetzen sind. Wird die betriebliche Nutzung durch die Gesellschaft aufgegeben, so muß das Wirtschaftsgut zum Teilwert¹²³⁾ entnommen werden, wobei infolge einer Gewinnrealisierung eine erhebliche steuerliche Belastung eintreten kann.

2. Überlassung von Wirtschaftsgütern an einzelne Gesellschafter durch die Gesellschaft

Wie die Einbringung von Wirtschaftsgütern lediglich zur Nutzung durch die Gesellschaft eng mit dem Problem des notwendigen Betriebsvermögens verknüpft ist, so taucht umgekehrt bei der außerbetrieblichen Nutzung von Gegenständen des Gesellschaftsvermögens durch einzelne Gesellschafter das Problem des notwendigen Privatvermögens auf. Grundsätzlich können Aufwendungen einer Personengesellschaft nur dann als Betriebsausgaben anerkannt werden, wenn sie auch bei einem Einzelkaufmann als solche anzuerkennen wären. Daher dürfen grundsätzlich Vermögensgegenstände bei einer Personengesellschaft nur dann zum Betriebsvermögen gerechnet werden, wenn sie auch bei einem Einzelkaufmann nicht zum notwendigen Privatvermögen gehören würden¹²⁴⁾. Denn das Ergebnis eines gewerblichen Betriebs darf für die ESt

nicht dadurch verfälscht werden, daß private Lebenshaltungsaufwendungen der an ihm Beteiligten „über Betriebsvermögen“ verrechnet werden¹²⁵⁾. In Anlehnung an diese Grundsätze verweigerte der RFH die Anerkennung eines überwiegend von den Familien der Teilhaber bewohnten Hauses einer KG als Betriebsvermögen¹²⁶⁾. „Ungeachtet seiner bürgerlich-rechtlichen Eigentumszurechnung“ gehöre das Grundstück für die Dauer der privaten Nutzung auch bei Aufnahme in die Buchführung nicht zum Betriebsvermögen der Gesellschaft. Diese Betrachtungsweise ist insbesondere bei Zitzlaff¹²⁷⁾ auf scharfe Kritik gestoßen. Nach seiner Ansicht ist alles, was der Gesellschaft gehört, „Betriebsvermögen der Personengesellschaft“. Wertveränderungen, die nicht durch die Nutzung bedingt sind, müssen dem Eigentümer — also der Gesellschaft — zugute kommen bzw. zur Last fallen. Die von Zitzlaff angebotene Lösung: Zurechnung der Grundstücke zum Betriebsvermögen, aber Anrechnung des vollen Nutzungswerts bei dem nutzenden Gesellschafter als Entnahme befriedigt zwar nicht ganz vom Standpunkt der Gesamtbetriebstheorie, ist aber allein praktisch vertretbar. Bei folgerichtiger Durchführung der Gesamtbetriebstheorie wäre das privat genutzte Gesellschaftsgrundstück für die nicht an der Nutzung beteiligten Gesellschafter zwar Betriebsvermögen, es müßte aber eigentlich beim nutzenden Gesellschafter angesichts der Tatsache, daß er Unternehmer des ganzen Betriebs ist und deshalb die Frage der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen allein von ihm aus zu beurteilen ist, zum (notwendigen) Privatvermögen gerechnet werden. Hier fällt jedoch die gesamthänderische Bindung des Grundstücks und die Berechtigung der übrigen Gesellschafter so stark ins Gewicht, daß eine einheitliche Zurechnung des Grundstücks zum Betriebsvermögen vorzuziehen ist. Ohnehin liegt es nahe, die in § 57 Abs. 2 Satz 3 i. V. mit § 56 Abs. 1 Ziff. 7 BewG festgelegte und mit dem Zivilrecht übereinstimmende Wertung des Gesetzgebers für das Einkommensteuerrecht zu übernehmen¹²⁸⁾.

Wird ein Wirtschaftsgut der Gesellschaft einem

¹²⁵⁾ Vgl. FG Nürnberg, U. 20. 3. 59 II 205/58 EFG 1959 S. 305.

¹²⁶⁾ U. 10. 9. 41 VI 293/41 StW 1941 Nr. 419 = RStBl 1941 S. 814; Es ging um die Frage, ob die KG Abschreibungen auf den Teilwert vornehmen durfte.

¹²⁷⁾ StW 1952 Sp. 315 ff.

¹²⁸⁾ Der BFH hat sich in seinem U. 29. 11. 60 I 117/60 S StW 1961 Nr. 65 = BStBl 1961 III S. 183 grundsätzlich auf den gleichen Standpunkt gestellt. Wenn einem Gesellschafter nur die Nutzung eines der Gesellschaft gehörigen Wohnhauses überlassen werde, so entnehme dieser nur die Nutzung. Gemäß § 21 Abs. 2, § 15 Ziff. 2, § 21 Abs. 3 EStG sei bei dem nutzenden Gesellschafter ein angemessener Mietzins seinen gewerblichen Einkünften hinzuzurechnen. Eine Ausnahme sieht der BFH für folgende „Grenzfälle“ an:

1. Ein Gesellschafter mit ganz überragendem Einfluß in der Gesellschaft könne u. U. wirtschaftlich als Eigentümer des von ihm privat genutzten Grundstücks angesehen werden. (Dann ist das Grundstück selbstverständlich zu seinem Privatvermögen zu rechnen.)

2. Entnahmen der Substanz könnten auch dann vorliegen, wenn alle Gesellschafter im Rahmen des Betriebs für sich persönlich Wohnhäuser bauten, ohne daß dafür vernünftige betriebliche Gründe sprechen würden. (Hier wird man im allgemeinen auch mit § 6 StAnpG helfen können.)

¹¹⁸⁾ Enno Becker, a. a. O. Sp. 1081.

¹¹⁹⁾ Damit wird auch der obenerwähnten Kritik der Boden entzogen.

¹²⁰⁾ Hier handelt es sich wirklich um eine Ergänzungsbilanz, nicht nur um eine Berichtigungsbilanz, wie sie gelegentlich beim Gesellschafterwechsel erforderlich ist.

¹²¹⁾ Vgl. Baier, DStZ 1937 S. 1217.

¹²²⁾ § 6 Abs. 1 Ziff. 5 EStG.

¹²³⁾ § 6 Abs. 1 Ziff. 4 EStG.

¹²⁴⁾ Vgl. Baltzer, DStZA 1954 S. 189.

einzelnen Gesellschafter nicht lediglich zur Nutzung überlassen, sondern tatsächlich verkauft, so liegt einkommensteuerlich bei künftiger privater Nutzung eine Entnahme des Wirtschaftsguts (und eine Einlage des Kaufpreises) vor, da das Wirtschaftsgut bisher (nach der Gesamtbetriebstheorie) in vollem Umfang zum Gewerbebetrieb des Gesellschafters gehörte. Bei der Entnahme ist das Wirtschaftsgut gemäß § 6 Abs. 1 Ziff. 4 EStG mit dem Teilwert anzusetzen. Soweit der Entnahmegewinn mit dem Buchgewinn (Differenz zwischen Kaufpreis und bisherigem Buchwert) übereinstimmt, ist er allen Gesellschaftern zuzurechnen, soweit er darüber hinausgeht (weil der Gesellschafter das Wirtschaftsgut von der Gesellschaft besonders günstig erworben hat), trifft er nur den erwerbenden Gesellschafter¹²⁹⁾.

II. Darlehen und ähnliche Rechtsverhältnisse

Wenn jeder Mitunternehmer ein lediglich durch die Rechte der anderen Mitunternehmer beschränkter Unternehmer des ganzen Betriebs ist, so muß alles, was er dem Betrieb zur Verfügung stellt, als Einlage in seinen Betrieb angesehen werden¹³⁰⁾. Gewährt ein Gesellschafter der Gesellschaft ein Darlehen, so finanziert er damit tatsächlich seinen eigenen Betrieb¹³¹⁾. Wenn die Gesellschaft einem einzelnen Gesellschafter ein Darlehen gewährt, muß dieser Vorgang umgekehrt als Entnahme der Darlehensvaluta durch den Gesellschafter aus seinem eigenen Betrieb angesehen werden.

In der Rechtsprechung des RFH haben sich diese Folgerungen in voller Schärfe erst allmählich durchgesetzt. Es begann damit, daß er das sogen. Privatkonto eines Gesellschafters als Bestandteil seines Kapitalkontos ansah¹³²⁾ mit dem Ergebnis, daß die über Privatkonto verbuchten Entnahmen eines Gesellschafters grundsätzlich keine ihm von der Gesellschaft gewährten Darlehen darstellten¹³³⁾. Der RFH räumte damals aber noch die Möglichkeit ein, daß Gesellschafter als „wirkliche Debitoren“ in der Gesellschaftsbilanz erscheinen könnten. Dabei dachte er insbesondere an ein Debitorenkonto des Gesellschafters eines Bankunternehmens für seine privaten Bankgeschäfte.

Einen Schritt weiter auf dem Wege der konsequenten Ablehnung jedes Gläubiger-Schuldner-Verhältnisses zwischen Gesellschafter und Gesellschaft ging der RFH mit seiner Entsch. 17. 7. 35 VI A 304/34 StW 1935 Nr. 608 = RStBl 1935 S. 1452

¹²⁹⁾ Vgl. die instruktiven Beispiele bei Herrmann-Heuer, Anm. 27 c/aa zu § 15 EStG.

¹³⁰⁾ Bei der Einzelbetriebstheorie ist dieser Schluß nicht zwingend; er dürfte hier eigentlich nur insoweit gezogen werden, als das zur Verfügung gestellte Gut anteilig in den Einzelbetrieb des Mitunternehmers fällt.

¹³¹⁾ Viel (StW 1943 Sp. 506) verwendet das treffende Bild von der Gesellschaft als Kassenschrank, der den einzelnen Gesellschaftern zur Sammelverwahrung ihres Gewinns oder Vermögens eingeräumt ist.

¹³²⁾ U. 9. 11. 32 VI A 2101/31 StW 1933 Nr. 217 = RStBl 1933 S. 99 = RFH 32, 111.

¹³³⁾ Damit erschienen die dem Gesellschafter dafür belasteten Zinsen nicht als Einnahmen der Gesellschaft, sondern waren mit den ihm für sein Kapitalkonto gutgeschrieben Zinsen zu saldieren.

= RFH 38, 168, in der er klarstellte, daß Gesellschafter einer Personengesellschaft für das Einkommensteuerrecht nicht stille Gesellschafter bei ihrer Gesellschaft sein können. Das Ergebnis wird aus dem Wortlaut des § 335 HGB (Beteiligung an dem Handelsgewerbe, „das ein *anderer* betreibt“) gefolgt: Da das Unternehmen der Gesellschaft einkommensteuerlich sein eigenes Unternehmen sei, könne ein Mitunternehmer sich daran nicht noch still beteiligen.

Damit war eigentlich schon alles gesagt, denn auch ein Darlehensverhältnis setzt gemäß § 607 BGB zwei verschiedene Personen voraus, den „Darleiher“ und den Empfänger des Darlehens. Folgerichtig erklärte der RFH in einer ganzen Reihe von Entscheidungen aus dem Jahre 1940¹³⁴⁾, ein Gesellschafter könne seiner Gesellschaft begrifflich keine Darlehen geben, ebenso wie Entnahmen begrifflich keine Schuld des Gesellschafters an das Gesellschaftsvermögen begründen könnten. Die finanziellen Beziehungen der Gesellschafter von Personengesellschaften zu ihren Gesellschaften stünden nicht außerhalb ihrer Beteiligung, sondern beeinflussten immer deren Höhe. Da jeder Gesellschafter als Mitunternehmer Unternehmer sei, müsse er sich wie jeder andere Unternehmer gefallen lassen, daß das gesamte Geld, das er in sein Unternehmen hineinstecke oder darin stehen lasse, ohne Rücksicht auf zivilrechtliche Konstruktionen, für VSt und ESt als Kapitaleinlage behandelt werde¹³⁵⁾. Eine Ausnahme will der RFH nur bei einer kurzfristigen Verauslagung von Geldbeträgen durch einen Gesellschafter zur vorübergehenden Befriedigung eines Geldbedürfnisses, das aus einem besonderen Grund nicht sofort von der Gesellschaft selbst befriedigt werden kann (zum Beispiel Einlösung einer Nachnahme)¹³⁶⁾ und bei Kreditierungen auf Lieferungen im laufenden Geschäftsverkehr, die in geschäftsüblicher Weise abgedeckt werden¹³⁷⁾, zulassen. Folgerichtig werden im U. 7. 5. 41 VI 413/40 StW 1940 Nr. 324 = RStBl 1941 S. 554 Zinsen einer von einer KG ausgegebenen Obligationenleihe, soweit sie auf in den Händen von Gesellschaftern befindliche Anleihestücke entfallen, als Entnahmen der betreffenden Gesellschafter und damit als Einkünfte aus Gewerbebetrieb angesehen. Auch die noch im U. 9. 11. 32 VI A 2101/31 StW 1933 Nr. 217 = RStBl 1933 S. 99 = RFH 32, 111 vorgesehene Möglichkeit der Unterhaltung eines echten Kontos eines Gesellschafters bei seiner Gesellschaft, die ein Bankunternehmen betreibt, wird nun endgültig abgelehnt¹³⁸⁾. Der RFH begründet seine Ansicht nicht mit der Gefahr, daß

¹³⁴⁾ U. 29. 2. 40 III 213/39 StW 1940 Nr. 212 = RStBl 1940 S. 459; 13. 6. 40 III 114/39 StW 1940 Nr. 320 = RStBl 1940 S. 762; 25. 7. 40 III 143/39 StW 1940 Nr. 321 = RStBl 1940 S. 773; 10. 9. 40 III 205/39 StW 1940 Nr. 504 = RStBl 1940 S. 933 und 19. 9. 40 III 238/39 StW 1940 Nr. 501 = RStBl 1940 S. 980.

¹³⁵⁾ U. 25. 7. 40 III 143/39 StW 1940 Nr. 321 = RStBl 1940 S. 773.

¹³⁶⁾ U. 19. 9. 40 III 238/39 StW 1940 Nr. 501 = RStBl 1940 S. 980.

¹³⁷⁾ U. 12. 5. 37 VI A 287/37 StW 1937 Nr. 317 = RStBl 1937 S. 932.

¹³⁸⁾ U. 24. 9. 42 III 19/42 StW 1942 Nr. 376 = RStBl 1943 S. 6 = RFH 52, 178.

eine Anerkennung von Betriebsschulden der Gesellschaft an einen Gesellschafter zu Tarnungen mißbraucht werden könnte. Vielmehr folgert er aus der Unternehmereigenschaft des Gesellschafters, daß ein solches Schuldverhältnis begrifflich nicht möglich sei. Solange der Gesellschafter sein Geld in der Bank stehen lasse, arbeite es im Geschäft mit und vermehre die Betriebsmittel. Da ihm keine Schuld der Gesellschaft gegenüberstehe, wie das bei Einlagen gesellschaftsfremder Bankkunden der Fall sei, werde das Eigenkapital der Bank dadurch erhöht.

Der BFH setzte diese Rechtsprechung fort, als er die Möglichkeit des Abschlusses eines nach § 10 Abs. 1 Ziff. 2 d EStG 1951 begünstigten Kapitalansammlungsvertrages zwischen dem Gesellschafter und seiner ein Bankgeschäft betreibenden Gesellschaft verneinte¹³⁹⁾. Er ließ jedoch weiterhin eine Ausnahme von den dargelegten Grundsätzen für bestimmte Forderungen und Schulden aus Warenlieferungen zwischen der Gesellschaft und einem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters zu¹⁴⁰⁾, was *Herrmann-Heuer*¹⁴¹⁾ zu Recht als nicht folgerichtig bezeichnen. Eine Durchbrechung des Grundsatzes von der „begrifflichen Unmöglichkeit“ muß notwendig zu seiner Aufgabe führen.

Ungeachtet der heftigen Kritik¹⁴²⁾, die die Nichtanerkennung von Darlehensverhältnissen gefunden hat, verdient sie vom Standpunkt der hier vertretenen Gesamtbetriebstheorie aus volle Zustimmung. Wenn eingewendet wird, das Ergebnis stehe in starkem Widerspruch zur Praxis des Wirtschaftslebens und zu der darin zutage tretenden rechtlichen Verselbständigung der OHG und KG, so muß darauf mit *Enno Becker*¹⁴³⁾ erwidert werden, daß der Gesetzgeber irgendwo eine Grenze ziehen mußte zwischen den Gebilden, die unmittelbar von der ESt oder der KSt erfaßt werden sollen, und solchen, bei denen die Einkünfte der hinter ihnen stehenden Personen zu erfassen sind. Solange das Gesetz die Personengesellschaften zu der zweiten Gruppe rechnet und ihre Gesellschafter als Unternehmer des Betriebs bezeichnet, müssen Rechtsprechung und Wissenschaft dem folgen und

dürfen sich nicht durch Erwägungen im Einzelfall zu einer „Anerkennung“ von Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter bringen lassen.

III. Arbeits- und Auftragsverhältnisse

Bei der Besteuerung eines *Einzelunternehmers* können seine Leistungen für das Unternehmen nicht in Sondertätigkeiten der verschiedenen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 EStG) aufgeteilt werden. Alles, was der Einzelunternehmer im Interesse seines Unternehmens tut, ist Unternehmertätigkeit; alles, was er dabei verdient, ist Unternehmergewinn¹⁴⁴⁾. Wie aber, wenn ein *Mitunternehmer* für seine Gesellschaft tätig wird? Nach der Gesamtbetriebstheorie müßte er ebenso behandelt werden wie ein Einzelunternehmer.

Hiermit stimmt die gesetzliche Regelung überein: Nach § 7 EStG 1920 gehörte zum Einkommen aus Gewerbebetrieb

„3. bei Gesellschaftern einer OHG, einer KG oder einer anderen Erwerbsgesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist, ihr Anteil am Geschäftsgewinn zuzüglich etwaiger besonderer Vergütungen, die der Gesellschafter für Mühewaltungen im Interesse der Gesellschaft für deren Rechnung bezogen hat.“

Mit redaktionellen Änderungen ging diese Bestimmung als § 29 Ziff. 3 in das EStG 1925 über. Seit 1934 hat sie die heutige Fassung in § 15 Ziff. 2 EStG gefunden, wonach zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch gehören

„... die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft ... bezogen hat“.

Bei der Auslegung dieser Vorschrift haben sich einige Zweifelsfragen ergeben, die zum Teil bis heute keine befriedigende Lösung gefunden haben.

1. Ist eine Vergütung für untergeordnete Tätigkeit auch Teil der gewerblichen Einkünfte?

¹³⁹⁾ U. 15. 11. 57 VI 43/56 BStBl 1958 III S. 68. Der Versuch, das Ergebnis mit der Bilanzbündeltheorie i. S. der Einzelbetriebstheorie zu begründen, vermag allerdings nicht zu überzeugen. Der BFH muß auch einräumen, daß von der Vorstellung der Teilbetriebe aus „die Möglichkeit einer Einzahlung des einen Gesellschafters in den Betrieb des anderen Gesellschafters auf einen mit diesem abgeschlossenen Kapitalansammlungsvertrag nicht von der Hand zu weisen“ sei. Er meint aber, eine solche Einzahlung sei „nur über den eigenen Betrieb möglich“, so daß auch insoweit eine Einlage in den eigenen Betrieb vorliege.

Konsequenterweise wird die Entscheidung von *Böttcher-Krahmer*, Anm. 13 zu § 15 EStG, abgelehnt, da sie der Bilanzbündeltheorie (i. S. der von *Böttcher-Krahmer* vertretenen Einzeltheorie) nicht gerecht wird.

¹⁴⁰⁾ Vgl. die U. 6. 9. 60 I 29/60 BStBl 1960 III S. 443 und 14. 6. 60 I 37/60 BStBl 1961 III S. 123. Im letzteren Fall sah der BFH allerdings die Forderungen des Gesellschafters aus Lieferungen als Einlage an, da die durch die fortlaufende Kreditierung bewirkte Zufuhr von Mitteln die wirtschaftliche Grundlage der Gesellschaft bildete.

¹⁴¹⁾ Anm. 35 zu § 15 EStG.

¹⁴²⁾ Vgl. insbesondere *Bühler*, a. a. O., S. 34; *Schmitt*, Handelsbilanz und Steuerbilanz der OHG, S. 30.

¹⁴³⁾ Grundlagen, S. 98.

In einer Entscheidung aus dem Jahre 1928¹⁴⁵⁾ glaubte der RFH, eine Einschränkung des Zurechnungsgebots für den Fall machen zu können, „daß ein Kommanditist als Angestellter der KG in ganz untergeordneter Stellung ein dieser Stellung entsprechendes Gehalt bezieht“. Hier erlaube nämlich die Art seiner Tätigkeit nicht die Wahrnehmung wichtiger Interessen der Gesellschaft, während § 25 Ziff. 3 EStG 1925 offenbar davon ausgehe, daß ein Mitunternehmer, auch wenn er gleichzeitig Angestellter der Gesellschaft sei, bei einer für Rechnung der Gesellschaft ausgeübten Tätigkeit in erster Linie in Wahrnehmung des Interesses der Gesellschaft handle.

Inzwischen ist jedoch geklärt, daß der heutige Wortlaut der Vorschrift zumindest in dieser Rich-

¹⁴⁴⁾ Betreibt ein Steuerbevollmächtigter gleichzeitig einen Gewerbebetrieb und berät er diesen steuerlich, so kann er dafür beim Betrieb keine Honorarzahlung als Betriebsausgabe absetzen und als Betriebseinnahme seiner freiberuflichen Praxis behandeln, vgl. *Herrmann-Heuer*, Anm. 35 zu § 15 EStG.

¹⁴⁵⁾ U. 8. 2. 28 VI A 817/27 StW 1928 Nr. 185.

tung keine Einschränkung verträgt. Vergütungen im Rahmen eines Dienstverhältnisses gehören immer zu den gewerblichen Einkünften des Mitunternehmers, gleichgültig ob sie für eine wesentliche oder für eine untergeordnete Tätigkeit gewährt werden¹⁴⁶).

2. Gilt die Hinzurechnungsvorschrift auch für Inhaber von „Zwerganteilen“?

Hatte der RFH geglaubt, bei untergeordneter Tätigkeit des Mitunternehmers eine Ausnahme zulassen zu können, so wurde später die Ansicht vertreten, die Hinzurechnung von Vergütungen zu den gewerblichen Einkünften sei dort nicht am Platz, wo ihr Empfänger lediglich Inhaber eines „Zwerganteils“ sei und nicht mehr Rechte habe als jeder fremde Arbeitnehmer. Mit Recht entgegnete der BFH: Die Vorschrift gilt auch dann, wenn ein Kommanditist nur gering beteiligt ist, eine fremde Arbeitskraft im Unternehmen ersetzt und die Arbeitsvergütung den Tariflohn eines vergleichbaren fremden Arbeitsverhältnisses nicht übersteigt¹⁴⁷).

3. Ist die Anerkennung eines echten Arbeitsverhältnisses möglich, soweit die Tätigkeit anteilig für die übrigen Mitunternehmer geleistet wird?

Bei konsequenter Durchführung der Bilanzbündeltheorie i. S. der Einzelbetriebstheorie müßte eigentlich die Vergütung des Mitunternehmers für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft aufgespalten werden: Während der Teil, der auf seinen „Teilbetrieb“ entfällt, auch hier als Unternehmerlohn anzusehen wäre, müßte der auf die „Teilbetriebe“ der übrigen Mitunternehmer fallende Teil als Arbeitslohn anerkannt werden.

Daß dies nicht der Wille des Gesetzes ist, ergibt sich eindeutig aus § 15 Ziff. 2 EStG, wonach die Vergütungen in voller Höhe den Gewinnanteilen hinzuzurechnen sind. Das wirtschaftlich einheitliche Dienstverhältnis muß auch steuerlich einheitlich beurteilt werden¹⁴⁸).

4. Abgrenzung zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit

Heute noch aktuell ist die Streitfrage, ob auch Vergütungen für Leistungen, die ein Gesellschafter im Rahmen seiner freiberuflichen Haupttätigkeit für die Gesellschaft erbringt, zu seinen gewerblichen Einkünften gehören¹⁴⁹). Sie wirkt sich praktisch insbesondere bei der GewSt aus¹⁵⁰),

kann aber auch für die ESt wichtig werden¹⁵¹). Es handelt sich um einen Teilkomplex des grundsätzlichen Problems der Abgrenzung zwischen den verschiedenen Einkunftsarten¹⁵²). Man wird deshalb unterscheiden müssen: Übt der Gesellschafter seine (sonst als freiberuflich gewertete) Tätigkeit als Architekt, Arzt, Anwalt, Wirtschaftsprüfer usw. nur für die Gesellschaft aus, so entfällt die Notwendigkeit einer Abgrenzung¹⁵³). Einwandfrei liegt dann eine Tätigkeit „im Dienst der Gesellschaft“ vor¹⁵⁴). Wird er dagegen auch anderweitig in seinem Beruf tätig, so greift zwar im allgemeinen die Hinzurechnungsvorschrift bezüglich der von der Gesellschaft erhaltenen Vergütungen ihrem Wortlaut nach ein¹⁵⁵). Es erscheint aber angebracht, sie hier entsprechend der allgemeinen Verkehrsauffassung restriktiv auszulegen¹⁵⁶) und die Vergütungen sachgemäß als Teil der freiberuflichen Einkünfte zu behandeln. Hätte der Gesetzgeber an solche Fälle gedacht, so hätte er sie schon aus Zweckmäßigkeitsgründen im gleichen Sinn geregelt. Sonst ergibt sich nämlich die Schwierigkeit, daß der Gesellschafter seine Praxiskosten anteilig als Sonderaufwendungen bei der einheitlichen Gewinnfeststellung geltend machen muß¹⁵⁷). Wird allerdings die Tätigkeit des Gesellschafters von einer Pflicht zur Geschäftsführung umfaßt¹⁵⁸), so handelt es sich schon zivilrechtlich um eine Geschäftsführertätigkeit, die als Ausfluß der Mitgliedschaft ein untrennbarer Teil des Gesellschaftsverhältnisses ist¹⁵⁹). Von einer freiberuflichen Tätigkeit kann dann nicht mehr die Rede sein¹⁶⁰).

wiesen worden. Das FG rechnete die Vergütungen hierfür zu den freiberuflichen Einkünften des Kommanditisten, da keine Arbeitnehmerleistung vorliege. In einer amtlich nicht veröffentlichten Entsch. 28. 7. 53 WPg 1957 S. 503, hob der BFH das Urteil auf, wobei er es als ausschlaggebend ansah, daß die Tätigkeit des Kommanditisten nach den gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen „in den Betrieb der Kommanditgesellschaft eingefügt“ war. Er stellte darauf ab, daß es sich nicht um die Ausführung eines gelegentlichen Auftrags, sondern um ein Dauerverhältnis handelte. Hiergegen Böttcher-Krahmer Anm. 13 zu § 15 EStG und FG Kassel U. 24. 2. 59 EFG 1959 S. 199: Alle irgendwie gearteten Unterscheidungen seien weder mit dem Wortlaut noch mit dem Sinn des Gesetzes vereinbar. Vgl. zu dieser Entscheidung Mittelbach, FR 1959 S. 537 (zustimmend) und Bögelein, FR 1960 S. 246 (ablehnend).

¹⁵⁰) Minderung des Gewerbeertrags, Hinzurechnung nach § 8 Ziff. 5 GewStG.

¹⁵¹) Zum Beispiel bei der Gewährung des Freibetrags gemäß § 18 Abs. 4 EStG.

¹⁵²) Vgl. hierzu Enno Becker, Grundlagen, S. 214 ff.

¹⁵³) Vgl. Ganßmüller, Tätigkeitsvergütung, S. 85 und FR 1961 S. 130.

¹⁵⁴) Bei einem Rechtsanwalt oder Notar wird man allerdings nicht davon sprechen können, daß er „im Dienst der Gesellschaft“ steht. Wird er nur für die Gesellschaft tätig, so entfallen aber diese Bedenken deshalb, weil er damit sein Amt verliert.

¹⁵⁵) So außer dem FG Kassel, a. a. O., Mittelbach, a. a. O., Ganßmüller, a. a. O. Nicht für eindeutig halten den Wortlaut Bögelein, a. a. O., der die Fassung des § 15 Ziff. 2 EStG für enger hält als die des § 29 Ziff. 3 EStG 1925 und Herrmann-Heuer, Anm. 35 zu § 15 EStG.

¹⁵⁶) Ganßmüller, Tätigkeitsvergütung, S. 85.

¹⁵⁷) Vgl. Herrmann-Heuer, Anm. 35 zu § 15 EStG.

¹⁵⁸) Wie im Falle der Entscheidung des FG Stuttgart, U. 19. 12. 52 III 692/51 WPg 1953 S. 38.

¹⁵⁹) Vgl. RGZ 79 S. 18.

¹⁶⁰) Der Abzug der anteiligen Praxiskosten muß hier zugestanden werden.

¹⁴⁶) Vgl. FG Rheinland-Pfalz U. 26. 3. 58 II 300/57 EFG 1958 S. 310.

¹⁴⁷) U. 29. 9. 59 I 84/59 DB 1959 S. 1422; ebenso schon FG Rheinland-Pfalz a. a. O.

¹⁴⁸) Vgl. FG Rheinland-Pfalz a. a. O. Auch der BFH hat im U. 25. 9. 56 I 256/55 StW 1957 Nr. 211 = BStBl 1957 III S. 2 eine dem Verhältnis der Beteiligung der anderen Gesellschafter entsprechende Berücksichtigung der Vergütung als Arbeitslohn abgelehnt.

¹⁴⁹) Verneinend FG Stuttgart U. 19. 12. 52 III 692/51 WPg 1953 S. 38. In dem der Entscheidung zugrunde liegenden Fall waren im Gesellschaftsvertrag dem Kommanditisten (Patentanwalt) als besonderes Arbeitsgebiet die Rechtsberatung und die „behördlichen Angelegenheiten“ der KG zuge-

5. Gehört zu den Vergütungen

- i. S. des § 15 Ziff. 2 EStG auch das Gehalt des Geschäftsführers einer GmbH, die ihrerseits Komplementärin einer KG ist, wenn der Geschäftsführer gleichzeitig Kommanditist ist?

Besondere Schwierigkeiten bereitet die Behandlung der Vergütungen des Geschäftsführers einer GmbH, die als Komplementärin und Geschäftsführerin einer GmbH & Co. KG fungiert, wenn der Geschäftsführer gleichzeitig Kommanditist der KG ist.

Der RFH sah in so einem Fall den Geschäftsführer der GmbH wirtschaftlich als geschäftsführenden Gesellschafter der KG an: Auf die juristische Frage komme es für das Steuerrecht nicht ausschlaggebend an. Das Geschäftsführergehalt sei demnach als gewerblicher, im voraus zu zahlender Gewinnanteil zu betrachten. Die Verpflichtung der GmbH, das Gehalt aus ihrem Gewinnanteil zu decken, stelle eine Gewinnverteilungsabrede dar¹⁶¹).

Mit der endgültigen steuerlichen Anerkennung der juristischen Konstruktion GmbH & Co KG konnte eine derartige Begründung natürlich nicht mehr aufrechterhalten werden. Der BFH versuchte, sich über den Wortlaut des § 15 Ziff. 2 EStG (... Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft ... bezogen hat) hinwegzusetzen und das gleiche Ergebnis mit grundsätzlichen theoretischen Erwägungen zu rechtfertigen¹⁶²). Aus der von ihm zu diesem Zweck akzeptierten Gesamtbetriebstheorie folgert er, es sei gleichgültig, ob ein Gesellschafter im Auftrag der Gesamtheit der Unternehmer oder im Auftrag eines einzelnen Mitunternehmers für die Gesellschaft tätig sei, da jeder Mitunternehmer in seiner Person die Gesellschaft verkörpere. Daher sei Tätigkeit für einen Mitunternehmer gleich Tätigkeit für die Gesellschaft, für die gesamthänderisch miteinander verbundenen Mitunternehmer. Allgemein erklärt der BFH: „Die Beziehungen zum Mitunternehmer sind stets auch Beziehungen zur Gesellschaft und damit zum eigenen gewerblichen Betrieb.“¹⁶³)

Konnte man bei der vom RFH gegebenen Begründung von einer Überspannung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sprechen¹⁶⁴), so liegt der Entscheidung des BFH eine Überspannung der Gesamtbetriebstheorie zugrunde. Der Satz, der Mitunternehmer sei Unternehmer des ganzen Betriebs, kann nur insoweit Geltung beanspruchen, als er die Besteuerung gerade dieses Mitunternehmers verständlich machen soll. Die anderen Mitunternehmer aber sind für den zu steuernden Mitunternehmer eben nicht die Unternehmer des ganzen Betriebs, vielmehr beschränken ihre Rechte nur seine Alléinzuständigkeit bezüglich des Unternehmens.

Im übrigen sind durchaus Beziehungen zu einem

Mitunternehmer denkbar, die mit dem gemeinschaftlich betriebenen Unternehmen nichts zu tun haben. Werden Geschäfte, die eigentlich das gemeinsame Unternehmen betreffen, unter den Mitunternehmern „privat“, d. h. außerhalb des gesellschaftlichen Zusammenhangs, abgeschlossen, so kann man Mißbräuchen mit den Vorschriften der §§ 5 und 6 StAnpG begegnen. Bei der Besteuerung des Geschäftsführergehalts besteht aber kein Anlaß, über die nun einmal zivilrechtlich und steuerlich anerkannte Gestaltung hinwegzugehen¹⁶⁵).

Die Frage gewinnt insbesondere Bedeutung, wenn die GmbH & Co KG mit Verlust arbeitet und sich auch dann noch ein Verlust ergibt, wenn man zum Betriebsergebnis das als Betriebsausgabe behandelte Geschäftsführergehalt hinzurechnet¹⁶⁶). Nach den von der Rechtsprechung vertretenen Grundsätzen liegt in diesem Fall in Höhe des Gehalts eine steuerfreie Entnahme des Geschäftsführers in seiner Eigenschaft als Kommanditist vor. Lehnt man dagegen die Zurechnung des Gehalts als von der Gesellschaft gewährte Tätigkeitsvergütung ab¹⁶⁷), so ist es vom Empfänger als Einnahme aus nicht selbständiger Arbeit zu versteuern. Dieses Ergebnis entspricht allein der rechtlichen und wirtschaftlichen Situation.

6. Können Pensionsrückstellungen für geschäftsführende Gesellschafter die Höhe des Gesamtgewinns beeinflussen?

Als bisher nur unbefriedigend gelöst erscheint schließlich noch die Frage der Anerkennung von Pensionsrückstellungen für geschäftsführende Gesellschafter. Hier hält die Rechtsprechung zum Teil noch an der Einzelbetriebstheorie fest, ein Umstand, der nicht zur Klarheit und Folgerichtigkeit der Mitunternehmerbesteuerung beiträgt.

Die dogmatische Begründung der Rechtsprechung findet sich in einem RFH-U. 13. 3. 40 VI 750/39 StW 1940 Nr. 167 = RStBl 1940 S. 474. Der RFH geht davon aus, daß ein Pensionsanspruch nur insoweit denkbar ist, als ihm Verpflichtungen eines anderen gegenüberstehen¹⁶⁸). Soweit die Pensionsverpflichtung auch den Einzelbetrieb des Berechtigten belaste, dürften daher keine Rückstellungen vorgenommen werden. Soweit sie dagegen die Einzelbetriebe der übrigen Mitunternehmer treffe, liege eine echte Last vor, deren Passivierung zuzulassen sei. Die Frage, ob der begünstigte Gesellschafter entsprechende Aktivierungen für seine Anwartschaft vornehmen müsse, beantwortet der RFH dogmatisch weniger einleuchtend. Da die Annahme einer Gewinnverwirklichung ihm bedenklich erscheint, kommt er auf den Ausweg, eine Belastung des geschäftsführenden Gesellschafters durch Pensionsansprüche anderer Gesellschafter-Geschäftsführer nur insoweit anzuerkennen, als sie

¹⁶⁵) So auch *Gaßmüller*, Tätigkeitsvergütung, S. 89. Dagegen meinen *Herrmann-Heuer*, Anm. 35 zu § 15 EStG, die Entscheidung des BFH lasse sich durch eine ausgedehnte wirtschaftliche Betrachtungsweise rechtfertigen.

¹⁶⁶) Vgl. *Heuer*, GmbHR 1952 S. 107.

¹⁶⁷) Weil der Geschäftsführer seine Vergütung nicht von der GmbH & Co KG, sondern von der GmbH erhält.

¹⁶⁸) Vgl. die Definition des Anspruchs in § 194 BGB.

¹⁶¹) U. 7. 4. 30 VI A 1685/29 StW 1930 Nr. 766 = RStBl 1930 S. 673.

¹⁶²) U. 2. 8. 60 I 221/59 S BStBl 1960 III S. 408.

¹⁶³) A. a. O., S. 409.

¹⁶⁴) Vgl. *Heuer*, GmbHR 1952 S. 106.

den Wert ihrer eigenen Ansprüche übersteigt¹⁶⁹⁾. Zur Begründung dieser Lösung dient das Argument, Pensionsrechte und Pensionsverpflichtungen müßten als eine wirtschaftliche Einheit angesehen werden. Dieser Gesichtspunkt hätte aber gerade zu der Erkenntnis führen müssen, daß der Gewinn der Gesellschaft durch Einräumung von Pensionsansprüchen an Gesellschafter ebenso wie durch die Zahlung von Geschäftsführergehältern überhaupt nicht gemindert werden darf, daß also entweder die Passivierungen völlig unterbleiben oder ihnen Aktivierungen in gleicher Höhe bei den berechtigten Gesellschaftern gegenübergestellt werden müssen. Ebenso wie bei der Zahlung von Geschäftsführergehältern handelt es sich nämlich bei der Einräumung von Pensionsansprüchen um eine Frage der Gewinnverteilung unter den Gesellschaftern. Daher muß alles, was bei dem einen Gesellschafter als Belastung anerkannt wird, bei dem anderen als Gewinn angesetzt werden¹⁷⁰⁾.

Es schien zunächst so, als werde auch der BFH diese Folgerungen ziehen. Der 3. Senat stellte im U. 23. 1. 53 III 14/52 StW 1953 Nr. 76 = BStBl 1953 III S. 70 fest, daß bei der Einheitsbewertung eine Pensionszusage an den Gesellschafter-Geschäftsführer nicht zur Anerkennung einer vom Betriebsvermögen der Gesellschaft abzugsfähigen Verpflichtung, sondern nur zu einer anderweitigen Verteilung des Betriebsvermögens führen könne. Ebenso entschied der 1. Senat, bei der Errechnung des Gewerbeertrags einer OHG dürften keine Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen der Gesellschaft gegenüber geschäftsführenden Gesellschaftern zu Lasten des Ertrags gebildet werden¹⁷¹⁾. Indessen hielt er dann in seinem U. 8. 10. 57 I 347/56 StW 1958 Nr. 206 = BStBl 1957 III S. 440 = BFH 65, 535 grundsätzlich an der dargelegten Rechtsprechung des RFH fest. Die Frage, ob der seine Verpflichtungen übersteigende Betrag beim berechtigten Gesellschafter zum Ausgleich der Passivierung beim verpflichteten Gesellschafter zu aktivieren sei, kann nach seiner Ansicht nicht zwingend beantwortet werden¹⁷²⁾. Auf jeden Fall müsse sich die durch die Einräumung von Pensionsansprüchen bewirkte Veränderung der Verteilung des Kapitals auf die Höhe der Gewinne der einzelnen Gesellschafter auswirken.

Der vom BFH eingeschlagene Weg (erst Anerkennung der Möglichkeit der Passivierung für die verpflichteten Gesellschafter, dann Prüfung der Aktivierungspflicht bei den berechtigten Gesellschaf-

tern) führt in eine Sackgasse, da tatsächlich wegen der beachtlichen Unsicherheitsfaktoren (Erreichung des Pensionsalters, Zahlungsfähigkeit des Unternehmens) nach den allgemeinen Grundsätzen eine Gewinnverwirklichung — und damit eine Aktivierungspflicht — bei den berechtigten Gesellschaftern abgelehnt werden müßte. Zum richtigen Ergebnis gelangt man nur, wenn man sich steuerrechtlich von vornherein vor Augen hält, daß es sich bei dem Gewinnverzicht der verpflichteten Gesellschafter und dem Pensionsanspruch des berechtigten Gesellschafters nur um zwei Seiten der gleichen Angelegenheit handelt. Findet die eine Seite in der Gesellschaftsbilanz ihren Niederschlag, so darf die andere dabei nicht unterdrückt werden. Nur so wird man dem Charakter der Pensionszusage als Gewinnverteilungsabrede gerecht. Läßt man Rückstellungen für die Pensionsverpflichtung zu, so kann die unzulässige Folge einer Minderung des Gesamtgewinns nur dadurch vermieden werden, daß der Pensionsanwärter den Betrag dieser Rückstellungen aktivieren muß¹⁷³⁾.

Die Ansicht des BFH führt im Ergebnis zur Anerkennung eines echten Schuldverhältnisses zwischen einem Gesellschafter und der durch die übrigen Gesellschafter verkörperten Gesellschaft mit der Folge einer Beeinflussung des Gesamtgewinns der Gesellschaft, während sonst an dem Grundsatz festgehalten wird, es könne zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern keine echten Forderungen und Schulden geben. Diese Ausnahme erscheint wirtschaftlich keineswegs zwingend. Da der BFH bezüglich der Anerkennung aller übrigen Rechtsverhältnisse zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern vor den Konsequenzen der Einzelbetriebstheorie zurückschreckt, sollte er sich auch hier zur Anwendung der Gesamtbetriebstheorie entschließen. Dann kann es keine Zweifel mehr geben: Wenn jeder Mitunternehmer Unternehmer des ganzen Betriebs ist, so muß die einem geschäftsführenden Gesellschafter gegebene Pensionszusage so beurteilt werden, wie wenn ein Einzelunternehmer sie sich selbst gegenüber abgegeben hätte. Die aus der Pensionszusage resultierenden Leistungen fließen nicht etwa aus den „Einzelbetrieben“ der verpflichteten Gesellschafter, sondern aus dem eigenen Betrieb des berechtigten Gesellschafters¹⁷⁴⁾.

Für die Praxis muß daher folgendes gelten: Passivierungen dürfen nur vorgenommen werden, wenn sie durch Aktivierungen bei den berechtigten Gesellschaftern in voller Höhe ausgeglichen werden, so daß der Gesamtgewinn nicht berührt wird.

SCHLUSS:

Die einheitliche Gewinnfeststellung

Nach § 215 Abs. 2 Ziff. 2 AO werden die einkommensteuerpflichtigen Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt,

¹⁶⁹⁾ Ebenso *Veiel*, StW 1941 Sp. 836.

¹⁷⁰⁾ So schon *Zitzlaff*, StW 1940 Sp. 529 und DStBl 1941 Sp. 214.

¹⁷¹⁾ U. 11. 12. 56 I 194/56 StW 1957 Nr. 201 = BStBl 1957 III S. 105. Dabei stellte er allerdings (m. E. zu Unrecht) auf die Verschiedenheit von ESt und GewSt ab. Während bei der einheitlichen Gewinnfeststellung die Einkünfte der einzelnen Mitunternehmen festgestellt würden, werde bei der GewSt der Ertrag des Unternehmens in seiner Gesamtheit ermittelt. Sehe man in den Gesellschaftern die Unternehmer des gesamten Betriebs, so könnten sie ebensowenig wie ein Einzelkaufmann Rückstellungen für ihre Zukunftssicherung machen. Gerade dies letzte Argument gilt aber auch für die ESt.

¹⁷²⁾ Ebenso schon *Hoffmann*, FR 1957 S. 228.

¹⁷³⁾ Im Ergebnis ebenso *Herrmann-Heuer*, Anm. 272/bb 1 zu § 15 EStG. Als Anhänger der Einzelbetriebstheorie vertritt *Theis*, DB 1960 S. 824, die Ansicht des BFH.

¹⁷⁴⁾ *Littmann*, DB 1958 S. 583.

wenn an ihnen mehrere beteiligt sind. Bei dieser Gewinnfeststellung werden alle Fragen aktuell, die bisher behandelt wurden.

Zuerst hat das zuständige Betriebsfinanzamt zu prüfen, ob überhaupt mehrere an den Einkünften aus Gewerbebetrieb „beteiligt“ sind, mit anderen Worten: ob eine Mitunternehmerschaft vorliegt. Seine Entscheidung über den Personenkreis der Beteiligten bindet die Veranlagungsfinanzämter¹⁷⁵). Ergibt sich dabei, daß eine einheitliche Gewinnfeststellung vorzunehmen ist, so wird zunächst der Gesamtgewinn des Unternehmens festgestellt. Bei bilanzierenden Unternehmen kommt damit die einheitliche Steuerbilanz der Gesellschaft zum Zuge. Erst wenn der Gewinn der Gesellschaft und der grundsätzliche Verteilungsschlüssel klar sind, kann man daran gehen, den Gewinn auf die Mitunternehmer aufzuteilen und die gewerblichen

Einkünfte der einzelnen Gesellschafter festzustellen. Hierbei müssen die den Gewinn oder Verlust der einzelnen Gesellschafter besonders beeinflussenden Umstände berücksichtigt werden, wobei die Aufstellung von Berichtigungs- oder Ergänzungsbilanzen erforderlich sein kann. Schließlich sind zu den so ermittelten Gewinnanteilen die Vergütungen hinzuzusetzen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für die Überlassung von Wirtschaftsgütern, für die Hingabe von Darlehen und für der Gesellschaft geleistete Dienste erhalten haben, und die Ausgaben abzusetzen, die sie im Zusammenhang mit dem Betrieb persönlich zu tragen haben.

Das Verfahren der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung führt damit endlich zu einer wenigstens formalen Synthese zwischen der Sphäre der Gesellschaft und der (betrieblichen) Sphäre des einzelnen Mitunternehmers.

LEBENS LAUF

Ich wurde am 8. August 1937 in München geboren. Mein Vater, Professor Dr. Carl Boettcher, war Honorarprofessor für Steuerrecht und Rechtsanwalt in München. Auch meine Mutter war Rechtsanwältin.

Ich besuchte die Volksschule 1944 — 1945 in Tegernsee/Oberbayern und 1945 — 1948 in München. 1948 — 1950 war ich Schüler des Wilhelms-Gymnasiums in München. Anschließend kam ich in das Landerziehungsheim Schondorf am Ammersee, wo ich 1957 die Reifeprüfung ablegte.

Während des Wintersemesters 1958/59 studierte ich an der Universität Hamburg. Die übrigen Semester verbrachte ich an der Ludwig-Maximilians-Universität in München. Am 24. 8. 1961 legte ich die Erste Juristische Staatsprüfung mit der Note 3,02 ab. Seit 2. 10. 1961 bin ich als Rechtsreferendar im Vorbereitungsdienst im Bezirk des Oberlandesgerichts München.

